

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTE DE DROIT

L'Impôt

sur les

Bénéfices de Guerre

Commentaire théorique de la Loi du 1^{er} Juillet 1916

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mercredi 6 Février 1918, à 3 heures

PAR

MATEI AL. STEMATIU

Président : M. HITIER, professeur

*Suffragants : { MM. BERTHÉLEMY, professeur
SOUCHON, agrégé.*

PARIS

M. GIARD & É. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

6, RUE SOUFFLOT ET 12, RUE TOULLIER

1918

Thèse
Paris
1918.

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

Je dédie ce modeste Ouvrage :

A MES TRÈS CHÈRS MAÎTRES

M. TRUCHY

PROFESSEUR A LA FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

TOMA STELIAN

PROFESSEUR A L'UNIVERSITÉ DE BUKAREST
ANCIEN MINISTRE DE LA JUSTICE

A MON CHEF DU GRAND QUARTIER GÉNÉRAL FRANÇAIS

Commandant GEORGES BUICLIU

DÉLÉGUÉ DE LA MISSION ROUMAINE PRÈS DU G. Q. G.

Témoignage de profonde reconnaissance.

MATEI STEMATIU.

INTRODUCTION

Si la guerre a eu pour conséquence de paralyser la plupart des branches de l'activité économique du pays, elle a, au contraire, procuré un formidable essor à certaines industries ou à certains commerces, qui se rattachent plus ou moins directement à l'œuvre de la Défense Nationale. Alors que beaucoup de familles ont eu leurs ressources compromises, il s'est trouvé que les titulaires de certains marchés passés avec l'Administration de la Guerre ont réalisé des gains considérables, et qui ont paru même scandaleux, sur les fournitures qu'ils ont faites. Ainsi s'est manifestée dans l'opinion publique l'idée, bientôt accueillie par le Parlement, de soumettre les bénéficiaires de ces marchés à un impôt spécial : il n'y a rien de choquant, en effet, à frapper de charges supplémentaires ceux que la guerre a non seulement épargnés, mais favorisés dans leurs intérêts, et la réalisation de cette idée était de nature à s'opérer d'autant plus facilement que l'Etat, sans cesse en quête de

ressources nouvelles, ne demande qu'à se procurer le moyen de soutenir les charges énormes, que la prolongation de la guerre lui impose.

Dès le début des hostilités, le chiffre excessif des prix payés par l'Administration de la Guerre à raison de certaines fournitures, n'avait point échappé au public ni au Parlement. Le 24 septembre 1915, M. Emmanuel Brousse, faisant allusion à ceux qui édifient des fortunes rapides en spéculant sur les malheurs de la Nation, dévoilait les bénéfices énormes, que réalisent dans les régiments les maîtres tailleurs et les maîtres cordonniers (*J. O.* du 25 sept. 1915, p. 1497 et s.).

A la date du 7 août 1915, la Commission du Budget proposait de réviser tous les contrats déjà conclus par l'Administration de la Guerre, en vue de réduire les bénéfices exagérés procurés à ceux qui avaient obtenu ces contrats ; elle demandait de composer cette Commission, d'Inspecteurs des Finances et de membres de la Cour des Comptes, et elle réclamait, pour l'avenir, la limitation des bénéfices de tous les titulaires de marchés de l'Etat. Elle n'indiquait pas d'ailleurs le moyen d'opérer cette limitation. A quelques jours d'intervalle, des faits analogues étaient de nouveau dénoncés à la Chambre (Séance du 18 nov. 1915, *J. O.* du 19, p. 1787 et s.). Des appareils destinés au service de l'aéronautique et évalués, en comptant très largement les frais généraux, à 12.000 francs, avaient été vendus 20.000, 25.000 et jusqu'à 30.000 francs. Des pièces déta-

chées qui, appréciées avec une marge très grande pour les frais généraux et le bénéfice légitime du constructeur, revenaient à 9 fr. 50, étaient facturées par le fournisseur de l'aéronautique à 93 fr. 50. Bien souvent les bénéfices réalisés par les intermédiaires n'ont pas été moins extraordinaires. Au sujet des conditions dans lesquelles avaient été passés certains marchés pour la fourniture des grenades à l'armée, M. Colliard a signalé le chiffre excessif des commissions (un intermédiaire avait encaissé une commission de 60.000 francs pour un marché de 120.000 francs ; un autre une commission de 95.000 francs pour un marché de 209.000 francs, soit un taux de 40 à 50 0/0). Assurément les nécessités de la guerre ont pu forcer le Gouvernement à agir vite et à accepter des propositions qui, en temps normal, eussent été plus sérieusement discutées. Mais il n'en faut pas moins reconnaître que l'opinion publique était très portée à s'indigner des gains scandaleux ainsi réalisés et à réclamer l'institution d'une taxe extraordinaire, tendant à constituer une sorte de reprise des avantages excessifs consentis par l'Etat à un certain nombre de privilégiés. (Voir, pour les faits signalés par M. Colliard : *J. O.*, Chambre, 17 déc. 1915, p. 246 et s.). « Il est indéniable, écrit M. Raoul Péret, dans son Rapport au nom de la Commission du budget de la Chambre, relatif à l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (*J. O.*, *Doc. Parl.*, Chambre, Séance du 28 janvier 1916, Annexe n° 1724, p. 102,

col. 1) que la grande majorité des contribuables a éprouvé, par suite des événements et de la gêne qui en est résultée pour eux, des difficultés à s'acquitter envers le fisc ; la guerre a été pour quelques-uns l'occasion de réaliser de véritables fortunes ; il est juste qu'à ces derniers, qui ont augmenté leurs facultés contributives et dont le rapide enrichissement pourrait, sans ce sacrifice, faire un contraste choquant avec la situation générale, on demande un supplément d'impôt ».

Comment l'idée de cette contribution sur les bénéfices de guerre s'est-elle traduite dans notre législation fiscale ? Ce fut le 13 janvier 1916 que le Gouvernement français, s'engageant dans la voie où l'avaient déjà précédé plusieurs Etats étrangers, proposa aux Chambres l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre : « La guerre, qui pèse lourdement sur l'ensemble du pays, et diminue la plupart des revenus particuliers, est, au contraire, pour un certain nombre d'industries et de commerces, une source de bénéfices imprévus et souvent considérables. Il est de toute justice que ces bénéfices réalisés à l'occasion de la guerre contribuent dans une large mesure aux dépenses de la guerre elle-même » (*Doc. parl., Chambres, Séance du 13 janvier 1916, Annexe n° 1655, J. O., p. 9 et s.*). Le texte proposé par le Gouvernement comprenait une série d'articles, ayant pour objet de poser d'abord le principe relatif à l'établissement de la contribution extraordinaire (art. 3 à 5),

puis de régler la détermination de la base de l'imposition (art. 6 à 13), de fixer le mode de calcul de l'impôt (art. 14), ainsi que l'application des majorations de droit imposables à titre de pénalités (art. 15 et 16), d'arrêter enfin diverses dispositions complémentaires ou accessoires (art. 17 à 20).

Ce projet, déposé par M. Ribot, ministre des Finances, qui a reçu par la suite certaines modifications de détails tant à la Chambre qu'au Sénat, est resté intact dans ses grandes lignes. Renvoyé à la Commission du Budget, il a été l'objet d'un premier rapport, par M. Raoul Péret, à la Chambre des Députés, le 28 janvier 1916 (*J. O.*, Chambre, 1916, Annexe n° 1724, p. 99 et s.). Puis il a été discuté devant la Chambre des Députés au cours des séances des 10, 11, 15, 17, 18 et 22 février 1916. La Commission des Finances du Sénat en confia l'examen à M. Aimond, qui, le 30 mars 1916, déposa son rapport sur le bureau de la Haute Assemblée (*Sénat, Doc. Parl.*, Séance du 30 mars 1916, Annexe n° 133, *J. O.*, p. 209 et s.). D'une manière générale, le Sénat éleva assez notablement le taux de la taxe votée par la Chambre (Séances du Sénat des 25, 26, 30 mai, 2, 6 et 8 juin 1916); puis le texte revint à la Chambre et, après un second rapport de M. Raoul Péret (*Doc. Parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1916, Annexe n° 2228, *J. O.*, p. 917 et s.), fut adopté sans modification dans la séance du 30 juin 1916. La loi a été promulguée le 1^{er} juillet 1916 (*J. O.* du 2 juillet).

On peut dire que la taxe frappe très fortement les bénéfices supplémentaires de guerre. La loi du 1^{er} juillet 1916 est essentiellement d'ailleurs une loi de circonstance, une loi exceptionnelle destinée à être éphémère, caractère bien rare pour une loi fiscale. Mais elle est énergiquement sanctionnée ; il suffit de consulter à cet égard les dispositions contenues dans son art. 20. Ce texte édicte des peines pouvant aller jusqu'à l'emprisonnement contre les contribuables, qui emploient des manœuvres frauduleuses pour se dérober à l'impôt.

Le législateur français n'a fait d'ailleurs que suivre l'exemple déjà donné par la plupart des nations étrangères engagées dans la lutte ou même neutres. La taxe des bénéfices de guerre existe en effet en Danemark depuis le mois de mai 1915, en Suède depuis juin 1915, en Italie depuis novembre 1915, en Angleterre depuis décembre 1915 et en Hollande depuis 22 juin 1916. En Allemagne, cette contribution a reçu un commencement d'exécution en vertu de la loi du 24 décembre 1915 et, par suite, une application plus générale.

Nous adopterons le plan suivant :

Chapitre premier : L'impôt sur les bénéfices de guerre à l'étranger.

Chapitre II : L'impôt sur les bénéfices de guerre en France ; les personnes assujetties à l'impôt.

Chapitre III : L'assiette de l'impôt et sa quotité.

Chapitre IV : Le mode de perception de l'impôt ; déclaration ou taxation d'office.

Chapitre V : Les recours devant la Commission supérieure.

Chapitre VI : Le recouvrement et les pénalités.

Chapitre VII : Règles spéciales portant modification à la législation des patentes.

CHAPITRE PREMIER

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE A L'ÉTRANGER

On comprend facilement que le poids de la guerre étant supporté non seulement par les belligérants, mais encore par les pays neutres, beaucoup de nations étrangères aient songé à établir des augmentations d'impôts ou des taxes nouvelles. Parmi ces dernières, celle à laquelle on a immédiatement songé a été naturellement une contribution sur les bénéfices de guerre ; en effet, dans tous les pays en conflit, et même dans les pays neutres, on ne saurait contester que la majeure partie de l'activité économique du pays se concentre sur les entreprises ayant pour objet les fournitures à l'Etat ou aux Administrations de la guerre ou de la marine.

A cet égard, trois systèmes sont possibles, pour l'application d'une taxe fiscale aux bénéfices de guerre (1).

(1) (Voir Raphaël-Georges Lévy : *L'impôt sur les bénéfices de guerre. Revue des Deux-Mondes*, 1^{er} octobre 1916, p. 616).

1° Le législateur s'attachera aux bénéfices exceptionnels, tirant directement leur source de l'état de guerre, c'est-à-dire aux bénéfices dépassant notablement ceux qui étaient réalisés par l'industrie correspondante en période normale. Telle est l'idée qui a servi de base à l'établissement de l'impôt en France, en Angleterre et en Hollande ;

2° Dans une autre conception, c'est le capital et non le revenu qui est pris en considération. Si le chiffre de ce capital dépasse actuellement celui qu'il atteignait avant les hostilités, la différence donnera lieu à l'impôt. Tel est en partie le point de vue de l'Allemagne ;

3° Un procédé tout opposé consiste à faire table rase du passé, de l'époque qui précédait la guerre, et à s'occuper uniquement de comparer le revenu, avec le capital possédé par le contribuable. Si le revenu de ce capital dépasse un certain taux, il devient imposable, quelle qu'ait été d'ailleurs, en temps de paix, la quantité du revenu produit par le capital. L'Italie préconise ce système.

SECTION I

En Italie.

I. — Lors de la déclaration de guerre à l'Autriche, une loi du 22 mai 1915 avait conféré au Gouvernement le pouvoir de faire face par des mesures fiscales nouvelles aux besoins extraordinaires du Trésor. Dès le

21 novembre 1915, un décret royal a établi, pour un an, un impôt sur les bénéfices procurés par la guerre.

(Decreto, 21 novembre 1915, n° 1643 allegato B-art. 1-12).

L'idée qui est la base de cet impôt, en Italie comme dans tous les autres pays qui l'ont établi, est un sentiment de justice. Tandis qu'il y a un certain nombre des personnes, que la guerre enrichit dans des proportions considérables, il y en a d'autres que la guerre ruine, sans compter ceux qu'elle tue. Il ne faut pas que les sacrifices de sang et d'argent faits par les uns, servent à enrichir les autres. A cette raison d'ordre politique, l'impôt sur les bénéfices de guerre se rattache aussi à la théorie générale de l'imposition, des plus-values sociales du capital ou du revenu.

Lorsqu'un individu tire des bénéfices exceptionnels d'un fait social, d'une situation sociale, il est légitime que l'impôt vienne prélever une partie de cette plus-value, au profit de la collectivité, car il sera injuste de le laisser profiter intégralement de cette plus-value sociale (voir page 56).

Guidé par ces raisons le Gouvernement italien a établi par le décret du 21 novembre 1915, un impôt sur les bénéfices exceptionnels de guerre, ou plutôt a étendu l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière aux bénéfices de guerre, avec un tarif spécial et quelques règles spéciales (G. Jèze, *Revue de Science et Législation Financière*, tome XIV, 1916).

Le principe fondamental de l'impôt sur les bénéfices de guerre, tel qu'il a été établi en Italie, est de frapper l'augmentation du revenu, dérivant directement ou indirectement de l'état de guerre.

Pour écarter toute difficulté sur ce point, un décret du 23 décembre a formulé une présomption : proviennent de la guerre les bénéfices qui découlent d'une augmentation de la production, du commerce ou d'une élévation des prix, postérieurement au 1^{er} août 1914 (Decreto luogotenenziale, 23 décembre 1915, n° 1893). Mais le contribuable peut faire la preuve contraire.

..

Sont assujettis à l'impôt tous les commerçants, industriels et les intermédiaires, qui ont réalisés pendant la guerre des bénéfices exceptionnels, par suite de fournitures faites à l'Etat ou à une Administration Publique.

La loi atteint les société aussi bien que les individus. Comme en France et en Angleterre l'impôt n'est pas général, car les agriculteurs, les ouvriers et ceux qui exercent des professions libérales, ne sont pas touchés par la loi.

..

L'impôt ne frappe que les bénéfices exceptionnels, provenant de la guerre et qui ont été réalisés depuis le

1^{er} août 1914 au 30 juin 1918 et dépassant un certain taux. Le décret du 21 novembre 1915 fixait la période d'imposition du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915. Elle a été prorogée par la loi du 21 novembre 1915, jusqu'au 30 juin 1917. Comme la guerre n'avait pas l'air de finir bientôt, un autre décret du 19 novembre 1916 prorogea la période d'application de l'impôt jusqu'au 30 juin 1918.

La durée d'application de la contribution est, comme on voit, avec effet rétroactif c'est-à-dire depuis 1914.

Le bénéfice exceptionnel est déterminé, en comparant ce bénéfice pour chaque année de guerre, avec le « revenu ordinaire ».

Par revenu ordinaire, on entend la moyenne du revenu définitivement constatée en vue de l'application de l'impôt sur la richesse mobilière, pendant la période de deux années 1913-1914.

En ce qui concerne les personnes morales et les personnes réelles, non encore assujetties à l'impôt sur la richesse mobilière et dont les revenus sont en contestation, les revenus ordinaires seront déterminés, au moyen de comparaisons convenables avec les revenus déjà définitivement constatés, pour le même impôt dans la période précitée, au nom des contribuables de la même catégorie. De toute façon, le revenu ordinaire ne peut être évalué à un montant inférieur à 8 0/0 du capital engagé.

Pour la détermination des revenus nouveaux ou accrus des intermédiaires, il sera tenu compte de l'im-

portance des affaires conclues avec leur intervention (D. R. 1915, art. 2).

Par « capital engagé », on entend le capital résultant d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus, et d'autres preuves certaines antérieures à la date de publication du décret, donnant valeur de loi aux présentes et qui est effectivement employé pour la production du revenu.

A défaut de tels actes ou preuves, le capital engagé sera présumé, moyennant les comparaisons convenables, en rapport avec le revenu produit (D. R. art. 3).

Pour les sociétés anonymes, en commandite par action et pour les établissements imposés à l'impôt sur la richesse mobilière, le capital investi, est le capital social versé, tel qu'il résulte des bilans et des fonds de réserve constatés dans les dits bilans.

Les capitaux provenant d'obligations ou d'autres dettes ne constituent pas un capital investi.

Pour les fournisseurs et adjudicataires occasionnels, le capital investi sera déterminé, par la somme effectivement avancée par le fournisseur ou par l'adjudicataire pour exécuter le contrat.

Quand il s'agit de déterminer le capital investi, il faut tenir compte aussi de la période de temps, pendant laquelle l'emploi du capital a été réellement effectué. M. Jèze donne l'exemple suivant : Si un capital de 1 million, qui a été employé pendant une année, a produit un bénéfice net de 80.000 francs, le pourcentage

du revenu, par rapport au capital investi est de 8 0/0, il n'y aura pas d'impôt à percevoir. Au contraire, si le même capital produit 30.000 francs de bénéfice net mais pendant six mois seulement, le pourcentage du revenu, par rapport au capital investi, est 16-0/0. En ce cas toutes celles qui excèdent 8 0/0, c'est-à-dire 40.000 francs, seront taxées.

Pour déterminer le bénéfice net, la loi admet des déductions à faire du bénéfice réalisé, pour les dépréciations et amortissements exceptionnels, des installations spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre. Il sera tenu compte également des commissions versées par les commerçants et industriels aux intermédiaires, pourvu que l'existence en soit pleinement justifiée et que la personne et le domicile des intermédiaires dans l'Etat, soient en même temps vérifiés.

L'impôt sur les bénéfices de guerre en Italie, est un impôt progressif et superposé en même temps à l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière.

Le Décret royal du 24 novembre 1915, article premier, fixe le taux de l'impôt de la manière suivante :

a) Pour les commerçants et industriels :

10 0/0 sur la fraction du bénéfice supérieur à 8 0/0 et jusqu'à 10 0/0 du capital engagé.

15 0/0 sur la fraction du bénéfice supérieur à 10 0/0 et jusqu'à 15 0/0 du capital engagé.

20 0/0 sur la fraction du bénéfice supérieur à 15 0/0 et jusqu'à 20 0/0 du capital engagé.

30 0/0 sur la fraction du bénéfice supérieur à 20 0/0.

b) Pour les intermédiaires :

5 0/0 sur l'excédent, au-dessus de 1/10 jusqu'à 5/10, sur le revenu ordinaire.

10 0/0 sur l'excédent, au-dessus de 5/10 jusqu'à 10/10, sur le revenu ordinaire.

15 0/0 sur l'excédent, au-dessus de 10/10 jusqu'à 20/10, sur le revenu ordinaire.

20 0/0 sur l'excédent, au-dessus de 20/10 jusqu'à 30/10, sur le revenu ordinaire.

30 0/0 sur l'excédent au-dessus de 30/10.

La loi exempte de la taxation les bénéfices exceptionnels, qui ne dépassent pas 2.500 livres et qui n'atteint pas, ajoutés au revenu ordinaire, les 8 0/0 du capital engagé, quand il s'agit des commerçants et des industriels, ou qui n'atteint pas 1/10 du revenu ordinaire, quand il s'agit des intermédiaires.

En ces cas, ces bénéfices seront soumises seulement à l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière.

Tous les commerçants ou industriels, sociétés et intermédiaires doivent faire une déclaration devant l'Administration. Le principe est l'obligation de la déclara-

tion (D. R. 21 novembre 1915, art. 5) : Quiconque, particulier, société ou personne morale, a réalisé, en conséquence de la guerre, les revenus dont il est question à l'article premier, est tenu d'en faire remettre la déclaration à l'Agence des impôts dans la juridiction de laquelle se trouve son domicile légal, dans le courant de janvier 1916. Cette déclaration devra s'appliquer à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915. Une obligation analogue est inscrite dans le décret du 23 décembre 1915, art. 2, qui oblige les personnes assujetties à l'impôt, de faire la déclaration le 15 février 1916, pour les bénéfices réalisés depuis le 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 ; au 15 février 1917 pour les bénéfices réalisés pendant l'année 1916 et au 15 août 1917 pour les bénéfices relatifs au premier semestre de 1917.

Comme le décret du 19 novembre 1916 a prolongé la durée de l'application de l'impôt jusqu'en 1918, la déclaration pour les bénéfices réalisés pendant l'année 1917, devra être faite le 15 février 1917 et le 15 août 1918 pour les bénéfices relatifs au premier semestre 1918.

Le décret du 15 janvier 1916, complète la réglementation des déclarations. D'après l'article 9 de ce décret, tous les commerçants et les industriels sont obligés à produire pour les périodes indiquées, et dans les délais prévus plus haut, une déclaration comportant pour chacune des exploitations :

- a) Le capital employé dans l'entreprise ;
- b) Le revenu brut ;

Stematiu.

- c) La période à laquelle se rapporte le bénéfice ;
- d) Les échéances des contrats de fournitures faites à l'Etat ou à une autre institution publique ;
- e) Les frais, charges, amortissements et provisions à déduire.

Les intermédiaires doivent indiquer :

- a) Les affaires qu'ils ont conclues ;
- b) Les noms et domiciles des commerçants industriels avec qui ils ont traité ;
- c) Le montant des commissions perçues par eux.

Les déclarations devront être présentées, aux termes fixés à l'agence des impôts, dans la juridiction de laquelle se trouve son domicile légal. Toutes les déclarations sont inscrites sur un registre, suivant l'ordre de leur date d'arrivée et il doit être délivré récépissé, qui prouvera que la déclaration a été faite.

Si dans les délais prévus par la loi, les contribuables ne font pas leur déclaration, alors l'agence des impôts procède à la constatation d'office (art. 44 du Décret du 15 janvier 1916.)

Le décret du 21 novembre 1915, art. 4, accorde des pouvoirs spéciaux de contrôle et d'investigation à l'administration. Ainsi en cas d'opposition aux constatations ou rectifications de l'agence, et quand le montant de la différence de revenu en contestation est supérieur à 10.000 liras, les contribuables, quels qu'ils soient, per-

sonnes morales ou personnes réelles, doivent, à la demande des commissions administratives, présenter leurs livres de commerce ou en permettre l'inspection. On remarquera que seules les commissions administratives de recours ont le pouvoir d'exiger la production des livres de commerce ou d'en ordonner l'inspection, lorsqu'il s'agit des contribuables autres que les sociétés par actions. Lorsqu'il s'agit des sociétés par actions, les agents des impôts ont le pouvoir de consulter les livres de commerce, en vertu de la législation de l'impôt sur la richesse mobilière.

Le décret du 21 novembre 1915 oblige les tiers de faire des déclarations en vue de faciliter à l'administration le contrôle des déclarations des contribuables. Les Chefs des services de l'Etat, civils et militaires, et des services provinciaux et communaux, ainsi que les représentants des personnes morales, sont tenus de fournir aux agents des impôts directs, toutes les informations qui leur sont demandées, en vue de l'application de l'impôt, sous peine d'une amende de 100 liras.

..

Le décret du 21 novembre 1915, art. 7, et le décret du 15 janvier 1916, art. 17, prévoient les pénalités pour défaut de déclaration, pour déclaration tardive, pour déclaration insuffisante, pour refus de déclaration ou d'information.

Elles atteignent : 1° les contribuables ; 2° les tiers.

a) Pénalités contre les contribuables récalcitrants, négligents ou dissimulateurs. Art. 7, § 1 : Quiconque omet de remettre ou remet tardivement la déclaration prévue à l'article 5, ou bien encore déclare un revenu inférieur de plus d'un tiers à celui qui est définitivement constaté aux effets de la surimposition établie par les présentes, encours une surtaxe égale à la surimposition elle-même due sur le revenu vérifié comme ci-dessus. Toutefois, la surtaxe est réduite à $1/3$ de la surimposition elle-même, si le revenu finit par être fixé d'accord par le contribuable et l'agence des impôts.

b) Pénalités contre les tiers. Art. 7, § 2 : Les chefs de service, les représentants et les intermédiaires, qui se refusent à fournir aux agents les informations dont il est question à l'article précédent, dans le délai indiqué pour chaque demande, délai qui de toute façon ne peut être inférieur à 10 jours, ou bien fournissent des informations inexactes ou incomplètes, encourent une amende fixe de 400 liras pour chaque transgression.

c) Pénalité générales : Encourt la même peine quiconque ne se prête pas à l'accomplissement des autres obligations prévues par l'article 37 de la loi du 24 août 1877, n° 4021 rappelé à l'article 4 des présentes (D. R. 1915, art. 7, § 3).

..

L'application de la surtaxe des amendes sera faite par l'agence des impôts compétente, moyennant notification

d'un avis approprié. Contre l'application de la surtaxe et des pénalités, il est seulement admis recours auprès du ministre des Finances, dans les 20 jours à partir de la notification de l'avis précité.

Les contribuables peuvent former des recours devant des commissions administratives, ou des agents administratifs ; il n'y a pas de recours devant les tribunaux ordinaires.

Il peut y avoir : 1° Recours contre les constatations d'office et les rectifications, proposées par l'Agence des impôts. (D. R., 21 nov. 1915, art. 8). Contre les constatations d'office et les rectifications aux déclarations précitées proposées par l'Agence, il est admis recours dans le délai de 20 jours, auprès de la Commission Provinciale instituée pour l'examen de la solution en appel, des réclamations relatives à l'impôt sur la richesse mobilière, commission à laquelle sera adjoint comme membre effectif, aux fins des présentes, l'intendant des finances de la province ou la personne qui en fait fonctions. Cette adjonction de l'intendant des finances est obligatoire.

La Commission Provinciale siège au chef-lieu de chaque province et comprend 5 membres et 4 suppléants : ils sont désignés, deux par la direction générale des impôts directs, l'un par le conseil provincial, un par la Chambre de commerce, le cinquième (président) par le préfet. Comme on le voit, les membres nommés par le gouvernement ont la majorité.

Contre la décision de cette commission provinciale est

admis recours devant la Commission Centrale, dans le délai de 20 jours, qui seront calculés du moment de la notification de cette décision (Décret du 15 janvier 1916, art. 13 et 14).

Les appels doivent être faits sur papier timbré de 0,70,

La Commission Centrale siège à Rome ; elle comprend un président, deux vice-présidents et neuf commissaires, tous nommés par le Ministre des Finances. Elle est donc sous l'entière dépendance du gouvernement.

Les commissions doivent procéder à l'examen et à la solution des recours par groupes et genres contribuables, conformément au tableau de classification des revenus de la richesse mobilière, des catégories B et C approuvé par décret ministériel du 5 septembre 1877 ; quand il s'agit de recours dont l'examen exige des connaissances spéciales, les commissions pourront demander l'intervention de fonctionnaires civils ou militaires ou d'autres personnes ayant la pratique de la matière et qui auront seulement voix consultative (art. 9).

2° Réclamations contre les pénalités (D. R., art. 7 § 5) : contre l'application de la surtaxe et des pénalités il est seulement admis recours auprès du Ministre des Finances.

..

L'assiette de la surimposition extraordinaire de guerre est régie par les dispositions en vigueur, pour l'impôt sur la richesse mobilière (D. R., 1915, art. 11). Par

conséquent, on appliquera ces dispositions générales, en les complétant par les dispositions spéciales plus rigoureuses édictées par les textes relatifs à l'impôt sur les bénéfices de guerre.

L'imposition et la surimposition seront recouvrées en six termes, tous les deux mois, quelle que soit l'époque de leur inscription au rôle. (D. R., 1915, art. 10).

Les commerçants et les industriels deviennent solidairement obligés au paiement d'une fraction, proportionnelle aux commissions déduites (des bénéfices des industriels et commerçants), du montant de l'imposition et de la surimposition dû par les intermédiaires. Il ne sera exercé de poursuites contre les solidairement responsables qu'après mise en demeure infructueuse de l'obligé direct. (D. R., 1915, art. 4, § 42 et 3 al.). D'après ce qui précède, le caractère net de l'impôt italien est de s'attaquer seulement aux augmentations de revenus qui tirent leur source de la guerre et non pas à celles qui proviennent d'une autre origine.

*
* *

Enfin, l'impôt sur les bénéfices de guerre est un impôt superposé à l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière, et cela résulte de l'art. 1 du Décret Royal du 21 nov. 1915 « les revenus nouveaux réalisés... en conséquence de la guerre.... sont constatés à part en vue de l'application de l'impôt sur la richesse mobilière et

sont, en outre, assujettis à une surimposition extraordinaire de guerre... »

De ce texte, il résulte que les bénéfices exceptionnels de guerre, bénéfice ordinaire, et bénéfice exceptionnel sont, tout d'abord, frappés par l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière, dans les conditions ordinaires établies par le législateur.

A l'impôt sur la R. M., il faut superposer l'impôt sur les bénéfices de guerre, qui ne frappe, comme nous avons vu, que l'excédent du revenu ordinaire, et lorsque ces augmentations de revenu dépassent 2.500 liras ou 8 0/0 du capital investi, employé pendant un exercice de guerre.

(*Gazette Officielle du Royaume d'Italie*, du 13 janvier 1916.)

(*Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, mai 1916, pages 654 et suivantes.)

SECTION II

En Allemagne.

II. — Le législateur allemand a prévu deux régimes distincts d'impôts sur les bénéfices de guerre, applicables, l'un aux collectivités, l'autre aux individus.

Au début des hostilités, l'Allemagne, escomptant la perspective d'une victoire à bref délai, n'avait point envisagé l'établissement d'une taxe sur les bénéfices de guerre ; c'est ce qui résulte d'une déclaration formelle faite par le Secrétaire du Trésor devant le Reichstag, le 20 août 1915. Mais depuis cette époque, les intentions du Gouvernement allemand se sont modifiées, et il a promulgué d'abord deux lois, dont la première présente incontestablement le caractère d'une taxe sur les bénéfices de guerre : c'est la loi du 24 déc. 1915. Une seconde loi du même jour, indique les remises que la Reichsbank devra consentir à l'Empire sur ses bénéfices pendant les années 1915-1916 (*Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, avril 1916).

Les bénéfices de la Reichsbank depuis 1912 ont continué à progresser : 69 millions en 1912, 83 en 1913, 132 en 1914, 273 en 1915 et 325 en 1916.

Sur les bénéfices qu'elle a réalisés, l'Empire prélève en 1915 et en 1916, 114 millions de marks.

En 1916 elle a mis en réserve 80 millions de marks, pour pertes éventuelles pouvant résulter de la guerre, qui viennent s'ajouter à une somme de 62 millions pour créances douteuses. Les 80 millions de marks, ou ce qui en restera, n'appartiennent pas aux actionnaires ; l'Empire conserve le droit d'en déterminer l'emploi lors du renouvellement du privilège, qui expire le 31 décembre 1920.

Les impôts de guerre que la Reichsbank a dû payer, ont été en 1915 de 50.972 millions, et en 1916 de 43.328 millions de marks.

..

Quant à la première loi du 24 décembre 1915, elle oblige toutes les Sociétés ayant leur siège dans l'Empire, sociétés par actions, en commandite, minières, à porter à une réserve spéciale, créée en vue de leur imposition ultérieure, 50 0/0 des bénéfices supplémentaires réalisés au cours d'un exercice de guerre (*Bulletin de statistique du Ministère des Finances*, juillet 1916, p. 138 et s.).

Si les Sociétés que nous avons énumérées plus haut, ont leur siège à l'étranger, mais entretiennent une exploitation à l'intérieur de l'Empire, elles sont tenues de constituer une réserve spéciale. Cette obligation se limite aux bénéfices supplémentaires provenant de leur exploitation située dans l'Empire.

Sont exemptées de l'obligation de constituer une réserve spéciale, les sociétés ayant leur siège dans l'Empire qui, suivant la décision du Conseil Fédéral, poursuivent des buts d'utilité publique. Sont considérés comme exercices de guerre au sens de la loi, les trois exercices annuels consécutifs, dont le premier embrasse encore le mois d'août 1914.

Le bénéfice supplémentaire résulte de la différence entre la moyenne des bénéfices commerciaux antérieurs et les bénéfices réalisés au cours d'un exercice de guerre ; le montant de la différence est arrondi au millier plein au-dessous. Les sommes au-dessous de 5.000 marks ne sont pas prises en considération.

La moyenne des bénéfices commerciaux, sera calculée d'après les résultats des *cinq* exercices qui ont précédé les exercices de guerre, ou si la société n'existe pas depuis si longtemps, d'après les résultats de la période la plus courte pour laquelle il existe des bilans annuels.

Si une Société a cinq ans d'existence, on éliminera pour le calcul de la moyenne des bénéfices, les deux années qui ont donné les meilleurs et les plus mauvais résultats commerciaux (art. 5 de la loi du 24 décembre 1915).

Cette réserve spéciale, comprenant les bénéfices supplémentaires réalisés par les Sociétés pendant la guerre, est administrée séparément du surplus de l'actif et placée en obligations de la Dette de l'Empire ou d'un Etat Confédéré.

Si le fonds social ou le capital versé d'une Société s'est accru pendant les exercices de guerre, il sera ajouté, pour la période postérieure à cette augmentation, à la moyenne des bénéfices antérieurs une somme calculée à raison de 5 0/0 l'an sur le capital réellement encaissé par la Société par suite de ces nouveaux versements.

La loi du 24 décembre 1915 prévoit le cas où, après un ou deux exercices prospères pendant la guerre, les bénéfices subséquents tomberaient à un chiffre inférieur au chiffre moyen : la société peut alors prélever sur la réserve sociale, une somme suffisante pour rétablir l'équilibre.

En cas de dissolution d'une société, la réserve spéciale ne sera pas laissée à la libre disposition des liquidateurs, tant qu'elle n'aura pas été assujettie à la taxation des bénéfices de guerre. Il est admis que la société qui possède plus de 5 0/0 du capital d'une autre société, pourra déduire, de l'augmentation de ses propres bénéfices, la part pour laquelle les titres de la seconde y ont contribué.

Les membres du Conseil de direction, les sociétaires personnellement responsables, les représentants, agents liquidateurs des sociétés visées par la loi, et s'il s'agit de sociétés étrangères, les directeurs des succursales situées à l'intérieur des frontières qui, sciemment ou par négligence, contreviennent aux dispositions de la réserve spéciale et qui, par suite, compromettent l'assiette de la perception de l'impôt sur les bénéfices de guerre, seront punis d'une amende jusqu'à 30.000 marks.

Ils sont responsables du dommage que le fisc subit par leur faute du fait de non-accomplissement de l'obligation que leur impose la loi.

S'il y a plusieurs responsables du dommage, ils seront considérés comme solidairement débiteurs (art. 9).

En même temps, le Conseil fédéral est autorisé à prendre des règlements d'administration publique et à édicter, contre ces infractions une peine d'amende pouvant s'élever jusqu'à 1.500 marks.

Le taux de l'impôt varie avec l'augmentation du revenu : il est du dixième du bénéfice supplémentaire, lorsque celui-ci représente 2 0/0 sur le capital et les réserves, et il atteint jusqu'à 30 0/0 de ces bénéfices lorsque ce dernier dépasse 20 0/0.

Une surtaxe de 10 à 50 0/0 s'ajoute à l'impôt dans le cas où les bénéfices dépassent 10 0/0 ; le taux de 50 0/0 est appliqué à tous les bénéfices égaux ou supérieurs à 30 0/0.

Les sociétés étrangères sont également taxées d'après un taux, qui varie de 10 à 45 0/0 des bénéfices de guerre, selon que ceux-ci s'élèvent de 50.000 à 2 millions de marks.

..

Les particuliers sont soumis par la loi du 21 juin 1916 à une taxe de guerre — *sui generis* — qui n'a d'équivalent dans aucune des autres législations. Cette institution fiscale est comme greffée sur une autre, élaborée et mise en vigueur en 1913 : il s'agit de l'impôt sur l'accroissement de la fortune, établi par une loi du 3 juillet 1913, qui assujettissait à un prélèvement de 0,75 à 1,50 0/0 au profit du Trésor, l'augmentation de

la richesse en capital des redevables, à la date du 1^{er} janvier 1914, par rapport à la période antérieure.

La loi du 21 juin 1916 frappe les particuliers pour toute la somme dont leur fortune s'est accrue, dans la période comprise entre le 1^{er} janvier 1914 et le 31 décembre 1916. Le fisc est renseigné à cet égard par les rôles de l'impôt sur la fortune (*Besitzsteuer*) établi par la loi du 3 juillet 1915.

Le législateur allemand ne considère pas comme constituant une augmentation de fortune les sommes provenant de successions, legs ou assurances. Mais tous les accroissements de fortune résultant de la guerre sont atteints, même ceux que le contribuable aurait voulu dissimuler, par exemple en les faisant passer sur la tête de ses enfants. L'impôt allemand apparaît ainsi comme plus large que les contributions française ou anglaise ; il prend en considération non pas le revenu, mais le capital, et il taxe toute la somme dont le capital actuel possédé par un contribuable dépasse le chiffre antérieur aux hostilités. Toute plus-value constatée, quelle qu'en soit la cause, dans un capital, doit subir un retranchement au profit du Trésor public.

Rentrent dans le capital imposé les acquisitions faites depuis la guerre, d'immeubles ou d'exploitations situés à l'étranger, et même les augmentations d'actif provenant de l'achat de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, d'objets de luxe, de perles, de pierres précieuses, toutes les fois que le prix d'achat atteint au moins mille marks.

Le taux d'imposition varie de 5 à 25 0/0 : savoir 5 0/0 pour les premiers 2.000 marks d'accroissement, 6 0/0 pour les 3.000 suivants, 8 0/0 pour les 50.000, 10 0/0 pour les 100.000, 20 0/0 pour les 500.000, et, au-dessus, 25 0/0. Quelle que soit l'importance de l'augmentation, l'impôt total est perçu d'après le taux de chaque tranche.

Au surplus toute augmentation de fortune ne donne pas augmentation à la taxe ; celle-ci n'est perçue que sur un accroissement total de 3.000 marks. En outre, les fortunes n'excédant pas 6.000 marks sont exonérées. Enfin, celles qui ne dépassent pas 9.000 marks à la fin de la période envisagée, ne sont assujetties à l'impôt, que si elles se sont accrues de plus de 6.000 marks.

Si c'est seulement *le revenu* du contribuable qui a augmenté, le taux de l'impôt sera doublé, d'après une progression s'élevant de 10 à 48,24 0/0, ce taux maximum de 48,24 0/0 ne concernant que les augmentations de fortune égales au moins à 10 millions de marks.

L'accroissement de revenus est formé par la différence entre le revenu du temps de paix (c'est-à-dire celui sur lequel le contribuable a été imposé pour la dernière fois avant la guerre) et celui du temps de guerre. On considère comme revenu de guerre le revenu global d'après lequel le contribuable a été taxé, lors des trois assiettes successives postérieures à la dernière évaluation du temps de paix. On ajoute au revenu ainsi déterminé tous

les produits d'une activité lucrative réalisés par le contribuable entre le 1^{er} août 1914 et le 31 décembre 1916, mais qui, d'après la législation en vigueur, ne sont pas compris dans le revenu imposable.

Les fortunes des époux doivent, pour la perception de l'impôt, être additionnées, peu importe que chacun des conjoints acquitte séparément l'impôt sur le revenu.

Doivent être imposées non seulement les fortunes qui se sont accrues, mais même celles qui, entre le 1^{er} janvier 1914 et le 31 décembre 1916, n'ont pas diminué de plus d'un dixième ; mais, dans ce cas, l'assujetti ne paie pas un impôt aussi élevé ; il n'est redevable que de 1 0/0 de la somme, qui, d'après l'évaluation nouvelle, dépasse 90 0/0 de l'ancienne. Exemple : une personne qui avait 370.000 marks en 1913, et qui n'en possède plus que 340.000 en 1916, paiera 160 marks, parce que 90 0/0 de 360.000 marks font 324.000 marks, soit 16.000 marks de moins que la somme que l'assujetti possède encore (R. C., Lévy, *art. cité*, p. 628).

En définitive, l'impôt allemand ne s'applique qu'à l'accroissement du revenu qui a pu être mis de côté, et venir, sous forme d'économies, augmenter le capital du contribuable. La partie du revenu qui a été dépensée est soustraite à la loi. C'est, à un certain point de vue, un avantage, car, de cette façon, le législateur tient compte du renchérissement des choses nécessaires à la vie pendant la guerre.

SECTION III

En Angleterre.

III. — Le premier milieu économique du groupe allié où l'impôt sur les bénéfices de guerre a fait son apparition est le Royaume-Uni. Il y est présenté sous un aspect particulier, plus administratif que fiscal. Le *Munitions of war act*, du 2 juin 1915, est venu conférer au Ministre de l'Armement le pouvoir de soumettre à un régime spécial, intermédiaire entre le travail libre et la réquisition, les établissements industriels affectés à la fabrication des munitions. L'une des clauses du contrat ainsi imposé par l'Etat aux propriétaires d'usines, attribue exclusivement à la collectivité la totalité des bénéfices réalisés par eux, au delà d'un quantum donné. Cette quantité arbitraire est déterminée par le profit moyen des deux années immédiatement antérieures à la guerre, majoré à forfait d'un cinquième. Des dispositions spéciales prévoient des dérogations à la règle dans certains cas et permettent, en outre, de déduire du bénéfice les sommes consacrées à l'amortissement de l'outillage, à la création d'un matériel de fabrication nouveau, etc.

Cette première décision devait être le prélude d'une
Stematiu.

mesure de portée plus générale. L'impôt sur les bénéfices de guerre *a été voté* par la Chambre des Lords, le 21 décembre 1915 et il a été institué par le Chapitre III de la deuxième loi de finances de 1915 (*Finance Act*, n° 2, du 23 décembre 1915) : il est intitulé « Impôt sur les excédents de bénéfices » (*Excess Profit Duty*) et il est entré en application en 1915. Il consiste dans un impôt de 50 0/0 sur l'excédent des bénéfices réalisés pendant la guerre, par rapport au bénéfice normal, par les commerçants et les industriels, déduction faite toutefois d'une somme de 200 livres sterling sur cet excédent.

En principe, lorsqu'une entreprise a réalisé au cours d'un exercice clos entre le 4 août 1914 et le 1^{er} juillet 1915, des bénéfices annuels dépassant plus de 200 livres sterling, le chiffre normal de bénéfices qui eût été atteint avant la guerre, elle est frappée d'un impôt égal à la moitié de l'excédent (Section 38.)

En avril 1916, le taux de cet impôt a été élevé à 60 0/0. D'autre part, comme il se cumule avec l'Income-Tax et la Super-Tax, il s'élève, pour certains commerçants et industriels, jusqu'à 77 0/0 de leurs bénéfices, et même certaines usines, qui portent le nom d'Etablissements contrôlés, parce qu'elles travaillent plus spécialement pour la défense nationale et qu'elles sont surveillées directement par l'Etat, sont plus lourdement atteintes encore ; pour elles, l'impôt absorbe le 4/5 de leurs bénéfices, 80 0/0 (*Bulletin de statistique et de législation comparée du Ministère des Finances*, mars 1916, p. 430 et s.).

En ce moment, à la Chambre Anglaise, il y a des discussions pour augmenter le taux de l'impôt de 60 0/0 à 80 0/0. A cette occasion, M. Bonar Law, le ministre des Finances qui a proposé cette augmentation, pour répondre aux attaques de la part des armateurs et de certains députés, qui protestèrent à la Chambre contre la façon dont cette taxe est appliquée aux armateurs et aux compagnies de navigation, a fait les déclarations suivantes :

« J'ai de bonnes raisons de savoir quels sont les profits réalisés par les compagnies de navigation et je les tiens pour absolument excessifs. Ils sont tels que si nous laissons l'état de choses actuel se prolonger, il deviendrait impossible de demander au reste de la nation de faire des sacrifices. Je suis moi-même un profiteur de la guerre, je le suis malgré moi, ayant placé, avant les hostilités, de l'argent dans les compagnies de navigation et je suis tout simplement honteux des bénéfices qui me sont versés.

« Oui, continua le ministre en rougissant, c'est une honte qu'il puisse en être ainsi. J'ai placé dans quinze compagnies différentes, une somme un peu supérieure à 200.000 francs. En 1915, j'ai reçu 90.600 francs d'intérêts. En 1916, j'ai touché 96.000 francs. En trois ans de guerre, mes dividendes se sont élevés à 237.500 fr ! »

Un député, sur les bancs travaillistes, ne put retenir

une exclamation : « Bon Dieu ! » s'écria-t-il, au milieu des rires de la Chambre.

« Mais ce n'est pas tout, reprit le ministre. Un des vapeurs sur lequel j'avais placé 5.000 francs, a été vendu ou coulé, je ne me rappelle pas bien. Ce que je sais, c'est qu'en plus des jolis dividendes que j'ai déjà encaissés grâce à lui, j'ai touché déjà pour ma part un peu plus de 25.000 francs. Dans une autre compagnie, j'ai placé 8.750 francs. Or, ces derniers jours, j'ai été avisé par les directeurs, qu'on avait décidé de répartir les bénéfices supplémentaires et à la lettre était joint un chèque de 26.250 francs. Voilà le commerce que nous sommes en train de tuer, déclara en terminant M. Bonar Law. » (*Times*, 4-7).

D'après ces déclarations, on peut juger les bénéfices énormes que la guerre procure à diverses catégories de personnes, et la raison et le droit qu'a le Gouvernement dans ces circonstances, de les faire taxer d'un taux plus élevé.

Sont passibles de la taxe : tous les commerces ou industries, exploités soit dans le Royaume-Uni, soit à l'Etranger par des personnes qui résident habituellement en Angleterre ; sont également taxées toutes les opérations effectuées par des intermédiaires, autres que par

des voyageurs de commerce ou des agents à traitement fixe. Sont exemptés de la taxe les exploitations agricoles dans le Royaume-Uni, les emplois ou fonctions, les professions dont les bénéfices dépendent principalement des aptitudes personnelles de l'individu et pour lesquelles le capital engagé est nul ou insignifiant.

Les règles de perception sont les suivantes : il faut déterminer le bénéfice normal pour en déduire, par comparaison, celui dont le caractère exceptionnel provient de la guerre ; on considère comme bénéfice normal d'avant guerre, la moyenne des résultats de deux années, choisies par le contribuable parmi les trois dernières années commerciales, la dernière année commerciale étant celle qui s'est terminée avec le dernier exercice, dont la clôture a eu lieu avant le 5 août 1914. Le contribuable choisira naturellement les deux plus forts des trois exercices précédents : cette moyenne constitue le bénéfice normal d'avant guerre.

Si cette moyenne est inférieure à une somme représentant 6 0/0 ou 7 0/0 du capital de l'entreprise, évalué à la clôture du dernier exercice terminé antérieurement au 5 août 1914, alors on prend pour bénéfice de base (normal) un revenu de 6 0/0 dudit capital, quand il s'agit des entreprises exploitées par les compagnies ou associations légalement constituées, et ce revenu base

est porté à 7 0/0, pour les entreprises exploitées par les particuliers sous la forme des sociétés en nom collectif.

Les commissaires peuvent, d'ailleurs, à la demande du contribuable, et en vue de répondre à des cas particuliers, apporter certaines modifications aux règles légales sur la détermination du pourcentage conventionnel.

D'autre part, si les trois années qui ont précédé la guerre, ont été des années de dépression anormale, c'est-à-dire si la moyenne des bénéfices de ces années-là est inférieure d'au moins 25 0/0 à celle des trois années qui les précèdent, le bénéfice de base sera calculé, d'après les résultats de 4 des 6 dernières années, au lieu de 2, des 3 dernières années.

Si l'entreprise était récente, il n'y a que deux années commerciales avant la guerre, on prend la moyenne de ces deux années, ou, au gré du contribuable, les bénéfices de la dernière année.

S'il n'y a eu qu'une année commerciale, on prend ceux de cette seule année et quand il y en a eu moins d'une, on a recours obligatoirement au procédé du pourcentage de la moyenne du capital employé, au cours de la période d'exercice.

Les exemples suivants feront mieux comprendre ces règles : Primus arrête sa comptabilité au 30 septembre de chaque année. Ses gains, pour les exercices clos le 30 septembre des années 1911, 1912, 1913 et 1914, sont respectivement de 860, 940, 450 et 1.580 livres. Son bénéfice

normal est, dans ces conditions, de $\frac{860 + 940}{2} = 900$ l.

Au cours de l'année close le 30 septembre 1914, qui sert à établir l'impôt, il a gagné 1.580 livres sterling, c'est-à-dire 680 livres de plus que le bénéfice de base; il paiera la moitié de cet excédent, diminué au préalable de 200 livres, c'est-à-dire 240 livres.

Autre exemple : Secundus arrête ses comptes le 30 juin; ses bénéfices sont les suivants : 1.020 livres pour l'année se terminant le 30 juin 1912, 0 pour l'année 1912-1913, 980 livres pour l'année 1913-1914, enfin 2.020 livres pour l'année close le 30 juin 1915. Le bénéfice de base sera ici de $\frac{1.020 + 980}{2} = 1.000$ livres.

Dès lors l'excédent des bénéfices est représenté par 1.020 livres, qui comportent une déduction de 200 livres; reste donc 820 livres passibles de la taxe.

..

La loi anglaise considère comme formant le capital d'une entreprise (autre qu'un capital en espèces) :

1° Le prix d'acquisition de l'actif, sous réserve des déductions convenables pour usure, remplacements ou prix d'achat non versé ;

2° Le montant nominal des créances, dont on retranche l'impôt sur le revenu auquel elles donnent lieu ;

3° Au cas où l'actif n'a pas été acheté, il est évalué au

jour où il est devenu un élément d'exploitation ou d'entreprise ;

4° Sont encore considérés comme un capital, les bénéfices accumulés employés dans l'entreprise.

La loi admet des déductions du bénéfice effectivement au cours de l'exercice.

On déduit les intérêts des capitaux empruntés en vue de l'entreprise et les rentes, redevances ou paiements sur lesquels l'Income-tax est perçu à la source (autres que les paiements des dividendes ou pour répartition de bénéfices). Mais on comprend les bénéfices ou gains provenant des propriétés faisant partie de l'actif de l'entreprise.

L'Income-tax et la taxe sur les excédents de bénéfice ne sont pas déduits ; mais est autorisée la déduction des taxes similaires de la taxe sur les excédents de bénéfices imposés dans les pays étrangers.

La loi admet des déductions encore pour usure, dépréciation ou dépenses afférentes à l'entreprise ; le montant de ces déductions est autorisé par les commissaires. En principe, les déductions autorisées pour la rémunération des directeurs, administrateurs et employés des entreprises ne doivent pas excéder les sommes versées pour les traitements avant la guerre.

L'impôt est perçu d'après la déclaration du contribuable
déclaration qui devait être faite avant le 31 janvier 1916.

Toute personne passible de la taxe doit, avant le 31 janvier 1946, faire connaître aux commissaires, qu'elle est imposable et tout liquidateur d'une société en dissolution pendant ou après l'entrée en vigueur de la loi, est également tenu de les aviser du fait.

Les commissaires peuvent exiger des assujettis la déclaration de certains éléments qui leur sont nécessaires, notamment du montant des bénéfices, tant pour l'exercice envisagé, que pour les années antérieures, et les contribuables sont obligés de s'y conformer, dans les deux mois qui suivent la date à laquelle ils ont fait la demande.

Celui qui néglige de se conformer aux dispositions relatives à la déclaration, est passible d'une amende n'excédant pas 100 livres et d'une seconde amende n'excédant pas 10 livres par jour, pour chaque jour pendant lequel l'infraction continuerait après jugement.

La taxe est exigible à n'importe quelle époque à partir du deuxième mois de l'imposition, mais les commissaires peuvent autoriser le paiement fractionnaire et fixer le montant et la date de chaque versement.

En cas de cessation, le dernier exploitant est imposable.

En cas de cession, les commissaires peuvent clore

l'exercice à la date de la cession et soumettre à la taxe l'ancien propriétaire ou son agent à cette date.

En cas de dissolution de société survenant avant le 1^{er} juillet 1916 et si l'impôt sur les bénéfices de guerre est exigible une seconde année, le liquidateur est tenu d'aviser les commissaires et de mettre de côté, sur l'actif de la société, la somme que ces derniers auront fixée pour servir au paiement de la taxe.

Si un capital supplémentaire a été engagé pendant la période de guerre, on déduira du bénéfice de guerre une somme représentant l'intérêt légal de cette augmentation de capital. Inversement, si le capital a été diminué, le bénéfice imposable sera accru d'une somme correspondante à l'intérêt légal, sur la somme qui représente la diminution.

Lorsqu'un capital mis en œuvre depuis moins de trois ans avant le 1^{er} août 1914 n'a commencé à n'être rémunérateur qu'au cours de la période envisagée, l'intérêt légal sera ajouté aux bénéfices pris en considération pour former le bénéfice de base.

Enfin, le revenu des placements est exonéré de l'impôt.

Les réclamations sont portées devant des commissaires qui peuvent autoriser le remboursement de l'impôt, ou son imputation sur un exercice ultérieur. En cas de désaccord entre les commissaires et le contribuable, ce dernier peut exiger que les commissaires soumettent la question à un Conseil arbitral désigné à cette fin par la Trésorerie

(Loi de finances du 23 décembre 1915.)

L'institution de l'*Excess Profits Duty* n'a nullement eu pour conséquence d'abroger le *Munition of war act* ; mais les établissements industriels, visés par ce dernier texte, sont soumis, suivant le cas, à celui des deux régimes fiscaux dont l'application entraîne le paiement de la taxe la plus élevée pour chaque exercice considéré.

En Angleterre le revenu proprement dit, c'est-à-dire le produit de l'impôt et ressources normales diverses, pendant les premiers six mois — 1^{er} avril-30 septembre — de l'exercice budgétaire 1916, a été de 163.922.000 livres sterling, un peu moins de 4 milliards 100 millions de francs. Il s'est élevé pendant les premiers six mois de l'exercice budgétaire 1917-1918, à 255.222.000 livres sterling — en chiffres ronds 6 milliards 400 millions de francs. — Cette augmentation de 91.300.000 livres sterling provient, d'abord et principalement, de l'impôt sur les bénéfices de guerre et de l'*income-tax* :

	Six mois de l'exercice 1917-1918	Excédents sur 1916 1917
	Liv. st.	Liv. st.
Bénéfices de guerre.....	87.334.000	55.950.000
income-tax	50.517.000	15.712.000

Voir page 200.

SECTION IV

En Hollande.

IV. — L'impôt sur les bénéfices de guerre a été établi par la loi du 22 juin 1916. Dès le début de novembre 1914, en Hollande on avait préconisé l'institution d'une taxe, sur la plus-value des exportations des marchandises, mais le projet a été rejeté par la Chambre Basse. (Pierson, *Revue Politique et Parlementaire*. L'impôt sur les bénéfices de guerre aux Pays-Bas, page 332).

Le principe fondamental de la loi, est de frapper sous toutes ses formes, l'augmentation du revenu sauf les exceptions dûment exprimées, dérivant directement ou indirectement de l'état de guerre. Comme en Italie la loi a formulé la présomption que toute augmentation du revenu dérive de la guerre, mais le contribuable peut faire la preuve contraire. Il ne s'agit pas d'un impôt sur la fortune, seul de rendement gagné par le travail au profit naturel du capital sont visés par la loi.

• •

La loi frappe le revenu des particuliers (art. 2) et le bénéfice des collectivités (art. 3) dès lors que l'un ou l'autre excède un quantum déterminé.

Les personnes physiques sont taxables si elles résident

à l'intérieur du Royaume, ou du moins y exercent certains droits de caractère économique : exploitation d'une industrie ou d'un commerce, jouissance de la propriété immobilière, etc.

Les personnes morales sont soumises à l'impôt, soit qu'elles aient leur siège social aux Pays-Bas, soit qu'elles y manifestent leur activité, sous l'une des formes indiquées plus haut pour les individualités.

Les rentiers, les fonctionnaires, les employés d'administrations publiques ou d'entreprises privées, les agriculteurs vendant les seuls produits de leurs récoltes, quel que soit l'accroissement de recettes ou appointements dont ils peuvent être appelés à profiter qui ne sont pas malheureusement imposables par la loi du 1^{er} juillet 1916, le sont aux Pays-Bas.

Les articles 22 et 23 exonèrent formellement de la taxe, d'une part les fonctionnaires, employés et ouvriers de l'Etat ; de l'autre, les employés et ouvriers au service d'une entreprise privée, à condition toutefois qu'il n'y ait pas à leur égard augmentation du tarif unitaire de travail, ce qui n'est point le cas si le nombre d'heures seul est modifié.

La durée d'application de la contribution est établie comme dans tous les pays, avec effet rétroactif, c'est-à-dire depuis le 1^{er} août 1914, et l'art. 100 prescrit l'intervention obligatoire dans le délai d'un an après la fin de l'état de guerre, d'un nouveau texte ayant pour l'objet l'abrogation de la loi elle-même.

Le bénéfice ou revenu imposable est déterminé (art. 7) en comparant ce bénéfice ou revenu, pour chaque année de guerre considérée, avec la moyenne des trois dernières années de paix : 1911-1913. Exceptionnellement, l'année 1913 sera prise pour norme des bénéfices ou revenus obtenus ou touchés par les redevables non astreints à la tenue d'une comptabilité.

Les entreprises ayant, lors de la déclaration de guerre, moins de trois années d'existence, sont traitées comme les précédentes, à condition qu'elles aient été créées avant le 1^{er} août 1913.

Dans le cas contraire, il faut faire une distinction entre les sociétés ayant un capital et les autres institutions à but lucratif.

Pour les premières, à défaut de terme de comparaison naturel, la loi en établit un purement fictif : l'intérêt à 5 0/0 sur le capital versé.

S'il s'agit de tout autre assujetti (sociétés de personnes, firmes privées, titulaires d'une profession libérale) la loi ne pouvant table sur un capital inexistant, a recours à une solution commode, mais peu équitable : évaluant la normale à zéro, elle envisage le revenu ou bénéfice réalisé comme constituant tout entier une augmentation par rapport à elle. Ces prescriptions

s'écarter de celles de la loi française (voir art. 2, §§ 2 et 3, loi du 1^{er} juillet 1916, page 69 et suiv.).

Pour déterminer, tant pour l'année normale que pour l'année de guerre, le revenu ou le bénéfice net, le législateur a étendu à la taxe nouvelle les règles qui gouvernent l'assiette de l'impôt sur le revenu. Toutefois, en raison du caractère extraordinaire de la contribution sur les bénéfices de guerre, cette dernière comporte certaines dispositions dérogatoires au droit commun. Ainsi, d'après l'article 16, pour déterminer le bénéfice net d'une entreprise, on ne doit tenir compte que du produit de son exploitation. Dans le même ordre d'idées, suivant les articles 10 et 11, certains revenus périodiques, dont le versement ne peut être demandé en justice, ne seront pas compris dans les recettes nettes des particuliers assujettis.

Qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une entreprise collective, les dividendes ou autres répartitions distribués par des sociétés et associations établies dans le Royaume ne sont pas soumises à l'impôt, solution équitable puisque les bénéfices sur lesquels sont prélevées les prestations en question sont déjà taxés.

Des règles particulières s'appliquent aux personnes ou sociétés ayant leur domicile ou siège à l'étranger, ainsi que pour les compagnies de chemin de fer, compagnies d'assurances, etc.

Le législateur hollandais institue deux taux, l'un de 10 0/0, applicable aux revenus ou bénéfices extraordinaires inférieurs à 2.500 florins (le florin hollandais vaut, au pair, environ 2 fr. 08), l'autre de 30 0/0 auquel sont soumis les uns ou les autres, si leur montant global excède ce chiffre. Toutefois, dans un but démocratique, le jeu de ces tarifs est tempéré par des exonérations forfaitaires.

En deçà de 2.500 florins de superbénéfice, le contribuable a droit à une déduction fixe de 1.000 florins. Au delà de cette limite, il jouit d'un rabais uniforme de 2.000 florins. Par le jeu combiné de ces règles, le petit redevable, celui dont les bilans de guerre n'accusent pas plus de 1.000 florins de gain supplémentaire, n'aura rien à payer.

A condition de ne pas accroître ses ressources normales d'une somme supérieure à 2.500 florins, le contribuable se trouvera beaucoup ménagé et sa cote ne sera que de 6 0/0 ; pour 3.000 florins elle sera de 10 0/0, pour 10.000 florins de 24 0/0, pour 100.000 florins de 29,40 0/0.

Aux Pays-Bas, comme dans tous les pays, l'impôt sur les bénéfices de guerre a pour base la déclaration

contrôlée de l'assujetti. En principe, l'administration doit adresser à chaque contribuable une formule spéciale, destinée à être retournée par lui dans un certain délai, revêtue de sa déclaration.

Comme l'administration peut se tromper ou commettre une erreur, l'article 36 stipule qu'à défaut de réception de la formule par le redevable, ce dernier doit, passé un certain temps, signaler le fait à qui de droit.

Le contrôle des déclarations est exercé par les organes ordinaires, appelés à présider à l'assiette des impôts directs, c'est-à-dire l'*Inspecteur* et la *Commission des Impositions*, au premier degré, le *Directeur régional* et la *Commission d'Appel* au second degré.

En France, au contraire, on a jugé nécessaire de créer des institutions spéciales : une Commission départementale et une Commission supérieure (voir page 129 et suiv.).

La vérification des déclarations s'opère à peu près de la même manière qu'en France.

L'inspecteur de la Commission d'imposition peut inviter tout déclarant à donner des renseignements plus détaillés soit verbalement, soit par écrit. De plus, les assujettis qui sont en vertu des lois obligés de tenir une comptabilité régulière doivent, à toute réquisition, se prêter à l'examen de leurs livres et autres pièces justificatives.

En cas d'omission complète de déclaration ou d'inexactitude dûment constatée, la loi a recours à des sanctions pécuniaires, sans préjudice, s'il y a lieu, de peines afflictives et infamantes.

Le défaut de déclaration est puni d'un doublement de la cote à payer.

Au cas d'insuffisance, la même pénalité pour la part d'impôt dont le Trésor a été frustré.

Si le contribuable, mécontent de la décision prise par la commission d'imposition, prétend n'avoir à verser qu'une somme inférieure et va à cet effet en appel, au cas de rejet de son recours, il sera soumis à une amende égale au quart de la différence entre le chiffre fixé par lui dans son mémoire introductif d'instance comme réellement exigible, et celui reconnu fondé par la commission d'appel.

S'il se montre parfois dur, le législateur hollandais n'en est pas moins pénétré d'un indéniable sentiment d'équité, car il tient compte des fluctuations, dont peuvent être affectés les revenus des contribuables.

Ainsi dans le cas où le revenu ou le bénéfice net d'une année de la période de guerre, loin de présenter un ex-

cèdent par rapport aux dernières années de paix, vient à tomber au-dessous de la moyenne d'avant-guerre ; dans cette hypothèse, l'assujetti aura le droit de demander qu'on lui rembourse une somme égale à celle dont sa cote se serait trouvée diminuée pour l'année précédente (plus exactement, la dernière année pour laquelle un impôt sur l'excédent du bénéfice ou du revenu a été payé) si la moins-value, au lieu de se produire pendant l'exercice considéré, avait affecté les résultats de celui immédiatement antérieur, réduisant ainsi le bénéfice ou revenu afférent à ce dernier. Si le déficit enregistré le comporte, en raison de son importance, il y aura lieu, après remboursement de la cote totale payée pour l'année précédente, à restituer au contribuable tout ou partie de l'impôt perçu pour la pénultième année.

Si la moins-value a été telle qu'elle absorbe les résultats des deux derniers exercices productifs et laisse encore ensuite un déficit par rapport à la période d'avant-guerre, le solde débiteur restant sera réservé, pour être déduit des gains exceptionnels qui viendront à être réalisés par la suite.

La loi exige, pour qu'il y ait lieu à restitution d'impôt, que la diminution des bénéfices de guerre, par rapport aux gains du temps de paix, soit réellement attribuable, directement ou indirectement, au conflit européen.

Enfin la loi limite l'application de ces dispositions au

cas où la diminution constatée atteint au moins mille florins.

Actuellement l'impôt sur les bénéfices de guerre existe établi dans tous les pays d'Europe, chez les belligérants comme chez les neutres. Parmi les pays neutres qui l'ont adopté, on peut citer encore :

SECTION V

En Danemark.

En Danemark, un impôt extraordinaire sur les bénéfices de guerre a été créé par une loi du 10 mai 1915 (*Doc. Parl., Sénat, session ordinaire, Rapport de M. Aimond, annexe n° 133, p. 212*). La durée de cet impôt a été fixée à deux années, limite à laquelle le législateur danois a évalué la durée de la guerre. C'est un impôt de superposition qui s'ajoute aux taxes sur le revenu et sur le capital, créées par la loi du 8 juin 1912. Ce nouvel impôt est destiné à assurer des ressources pour les années 1915-1916 et 1916-1917, mais il frappe en réalité les gains réalisés depuis le 1^{er} décembre 1914, car c'est au 1^{er} décembre 1915 et au 1^{er} décembre 1916 que sont arrêtés les chiffres des revenus annuels soumis à cette surcharge.

La loi frappe toute personne ou toute société résidant en Danemark et imposées sur un revenu annuel d'au moins 8.000 couronnes.

Le contribuable doit acquitter à l'Etat, pour chacune des deux années 1915-1916 et 1916-1917, un impôt progressif extraordinaire sur tous les gains réalisés par lui et dépassant la moyenne de ses revenus pendant les trois années antérieures. Le système de progression adopté prend pour basé un taux uniforme à 10 0/0. Il retransche de la masse imposable une part des bénéfices réalisés en réduisant de plus en plus cette part, à mesure que les bénéfices constatés sont plus considérables. Sont immunisées : 6.000 couronnes sur un excédent de bénéfice de 8.000 à 15.000 couronnes, 5.000 couronnes sur un excédent de 15.000 à 20.000, 4.000 couronnes sur un excédent de 20.000 à 50.000, 3.000 sur un excédent de 50.000 à 75.000, 2.000 sur un excédent de 75.000 à 100.000, enfin 1.000 sur un excédent de 100.000 et au delà.

La loi s'applique également aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions. Pour les sociétés comme pour les personnes, l'impôt porte sur l'excédent de la moyenne de leurs bénéfices au cours des trois derniers exercices. L'impôt varie de 10 à 20 0/0 de l'excédent des bénéfices réalisés par la société à partir d'un accroissement de revenu dépassant 8 0/0 du capital-actions. Il atteint 20 0/0 pour un excédent de bénéfice représentant 20 0/0 et au-delà du capital social. Enfin,

les sociétés fondées depuis la guerre, c'est-à-dire depuis le 1^{er} août 1914, sont frappées, quand leur revenu imposable est supérieur à 5 0/0 du capital versé, d'un droit de 10 0/0 sur l'excédent.

Tout défaut de paiement donne lieu à la saisie des biens du contribuable. Celui-ci peut d'ailleurs obtenir du Ministre des Finances certaines dispenses ou réduction, notamment lorsqu'il fournit la preuve, que les bénéfices dont il demande l'exonération ne proviennent pas de la guerre actuelle, et qu'ils auraient été réalisés en temps normal.

En Suisse, l'impôt sur les bénéfices de guerre a été établi par un arrêté du Conseil Fédéral du 18 septembre 1916. Il atteint seulement les bénéfices supplémentaires. La comparaison entre les résultats des exercices de guerre et ceux de la période antérieure se fait en prenant pour base les chiffres des deux dernières années de paix. Le bénéfice moyen d'avant-guerre comporte un minimum d'évaluation fixé à 5.000 francs en tous cas et pour les Sociétés de capitaux à 5 0/0 du capital engagé.

L'impôt est dû pour tout bénéfice qui excède de 10 0/0 au moins le bénéfice normal d'avant-guerre ; mais il y a, en outre une exemption de base qui varie de 10.000 à 20.000 francs suivant la forme des entreprises.

Les intermédiaires ne profitent que d'une exonération des premiers 5.000 francs.

Le taux est uniformément de 25 0/0.

En Amérique, l'impôt sur les bénéfices de guerre a été réglementé par la nouvelle loi des finances, qui a été votée et signée par le Président le 3 octobre 1917.

L'impôt sur les bénéfices de guerre est un impôt progressif, déterminé par la proportion entre le capital engagé et les dividendes. Ainsi le taux de l'impôt sera :

20 0/0 si les dividendes sont de 15 0/0.

25 0/0 s'ils sont de plus de 15 0/0.

35 0/0 s'ils sont de plus de 20 0/0.

45 0/0 s'ils sont de plus de 25 0/0.

60 0/0 s'ils sont de plus de 35 0/0.

Cette loi de finance a augmenté en même temps les impôts existants, en spécial l'impôt sur le revenu et en a créé divers impôts secondaires et a relevé les tarifs postaux. Elle doit fournir 2.535.000.000 de dollars, pour l'année fiscale. Les adversaires de la loi lui reprochent de ne demander à l'impôt que 3 milliards, sur un budget de 19 milliards (Outlook, 10 oct. 1917.)

Il résulte de ces indications que, sous réserve de certaines différences dans l'application, la contribution sur les bénéfices de guerre est en vigueur dans tous les pays belligérants et dans les pays neutres, où des gains plus ou moins considérables ont été réalisés par les industriels ou les commerçants qui approvisionnent les belligérants. C'est là assurément un impôt exceptionnel, en raison des circonstances qui ont amené son établissement et de l'origine toute particulière de la matière imposable. Mais ce n'est pas la première fois que se trouve consacré dans les législations, le principe d'une taxe spéciale sur un ordre de bénéfices déterminé. On rencontre, en effet, des précédents à propos d'une autre catégorie de matière imposable : c'est ainsi que la loi anglaise du 27 avril 1910 crée un impôt sur les plus-values foncières, impôt perçu sur une forme particulière de l'accroissement du capital et fondé sur cette idée, que la collectivité peut prendre pour elle, une partie de la plus-value dont elle est l'auteur. Certains propriétaires ont vu, en raison du développement des villes, la valeur de leurs immeubles urbains, s'accroître dans des proportions considérables, doubler ou même tripler dans une période de temps relativement courte. Cette plus-value, qui est le résultat de la concentration dans les villes et de l'accroissement

extrêmement rapide de cette population, ne doit-elle pas supporter une taxe spéciale en raison de l'augmentation considérable de fortune qu'elle procure aux propriétaires fonciers ? Ceux-ci assistent en spectateurs heureux à cette brusque ascension de leur capital, à laquelle d'ailleurs leurs efforts personnels n'ont nullement contribué. A une fortune qui est l'œuvre exclusive de la conjoncture sociale, de l'intensité toujours grandissante *de la vie urbaine*, n'est-il pas équitable d'appliquer un impôt nouveau ? Telle est l'idée qui sert de fondement au mouvement législatif contemporain favorable à l'imposition des plus-values foncières : la collectivité est en droit de prendre pour elle une partie de la plus-value dont elle est l'auteur.

Les Allemands ont, à diverses reprises, utilisé l'impôt sur les plus-values foncières à titre de ressource locale des villes. Ils l'avaient même élevé au rang d'impôt d'Empire, par une loi du 14 février 1911 ; mais, comme par la suite, ils ont édicté, le 3 juillet 1913 (voir page 29), un impôt visant tous les accroissements de fortune, l'impôt sur les plus-values foncières a perdu du même coup son utilité et s'est trouvé absorbé dans le nouvel impôt de caractère plus général.

En France même, diverses tentatives ont été faites pour la mise en vigueur d'un impôt analogue ; il suffit de rappeler le projet élaboré par M. Delanney, préfet de la Seine, lors de la préparation du budget de la ville de Paris pour 1914. Il atteignait la plus-value acquise, en

raison de l'accroissement de la population et de la concentration du commerce dans certains quartiers, par beaucoup d'immeubles parisiens. M. Delanney faisait remarquer, entre autres exemples, que, de 1900 à 1910, la valeur locative des immeubles de la Place Vendôme était passée de 2 millions 200.000 francs à 3 millions 400.000 francs. Or, une plus-value de ce genre ne s'explique que par la conjoncture sociale ; elle est indépendante de toute action personnelle du propriétaire. Aussi le Préfet de la Seine proposait-il de créer une taxe progressive sur l'augmentation de valeur dont il s'agit.

Une autre proposition, d'une portée plus générale et s'appliquant à l'ensemble du pays, est celle de M. le député Ajam en 1910 ; elle est fondée également sur l'idée que la collectivité a le droit de prétendre un impôt sur les plus-values dont la cause est sociale. Toutefois cette taxe ne serait pas annuelle ; elle aurait le caractère d'impôt indirect et elle ne frapperait les immeubles que quand ils changeraient de propriétaire, à l'occasion des mutations dont ils seraient l'objet. Le prélèvement opéré en pareil cas par l'Etat varierait de 10 0/0, pour les plus-values modestes, à 30 0/0 en face de plus-values considérables.

Plus large encore est la portée de la proposition de loi de M. le député Javal, en date du 9 juin 1910 ; elle ne se limite pas aux immeubles. Elle vise d'une façon générale l'accroissement de fortune, quelle qu'en soit la cause, quel que soit le caractère mobilier ou immobilier des

éléments accrus du patrimoine ; les phénomènes de plus-values tenant aux conjonctures sociales se manifestent en effet avec intensité dans tous les ordres de propriété ; il n'y a donc aucun motif pour limiter la taxe à certaines d'entre elles. D'après M. Javal, la plus-value devait être déclarée par le contribuable à l'administration fiscale, et était assujettie à une taxe variant de 0 fr. 50 0/0 à 10 0/0.

Il y a là un mouvement législatif dont l'origine est déjà lointaine et se rencontre dans le livre célèbre d'Henry George, *Progrès et Pauvreté*. C'est cet auteur qui, le premier, a soutenu la thèse d'après laquelle la plus-value gagnée par la propriété foncière, et à laquelle le travail du propriétaire est complètement étranger, doit revenir à la société, puisque les causes de cette plus-value résultent simplement de l'accroissement continu de la population et de son afflux de plus en plus considérable dans les villes.

Il ne nous appartient pas de porter un jugement sur ces théories, qui peuvent être de nature à entraver le développement de l'esprit d'épargne, malgré les avantages qu'elles peuvent présenter à d'autres points de vue ; nous nous bornons à établir la filiation entre ces diverses taxes et la contribution nouvelle sur les bénéfices de guerre. Cette dernière aussi se propose de frapper une catégorie spéciale de revenus dans la formation desquels le talent et le travail personnel ne jouent qu'un faible rôle, le ca-

ractère anormal de ces revenus provenant encore d'un fait social, tout différent malheureusement des circonstances qui ont amené la création de l'impôt sur la plus-value foncière. C'est la guerre, cette fois, qui a permis à certains de réaliser ces bénéfices exceptionnels et de grossir ainsi leur patrimoine dans de notables proportions ; et alors le législateur, frappé du contraste entre l'enrichissement d'un petit nombre et l'appauvrissement de la grande majorité de la nation, a songé, en invoquant l'idée de justice et de réparation sociale, à la contribution sur les bénéfices de guerre. Celle-ci à l'avantage de rendre à la nation une partie de la fortune, que certains de ses enfants ne doivent qu'aux circonstances tragiques de l'heure actuelle. C'est ce qui explique, que cet impôt soit devenu si populaire et qu'il se soit propagé non seulement dans les pays en conflit, mais encore dans ceux qui, sans avoir le malheur d'être engagés dans la lutte, participent du moins aux fluctuations de fortune que les répercussions de la guerre engendrent autour d'elle.

CHAPITRE II

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE EN FRANCE LES PERSONNES ASSUJETTIES A L'IMPÔT

La loi du 1^{er} juillet 1916, promulguée sous le titre de *Contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre* vise les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires, provenant des opérations réalisées ou à réaliser depuis le 1^{er} août 1914, jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra la cessation des hostilités :

1^o Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leurs récoltes à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants pour des fournitures destinées à l'Etat, ou à une Administration publique, et par toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet.

2^o Par les personnes, patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise, moyennant

rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une Administration publique ;

3° Par les sociétés ou personnes passibles de la contribution des patentes, dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal ;

4° Par les exploitants d'entreprises assujettis à la redevance proportionnelle, prévue par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810 sur les mines (article 1^{er}).

Il y a donc quatre classes distinctes d'assujettis : les fournisseurs non patentés bénéficiaires de marchés ; les intermédiaires ; les sociétés et personnes patentées ; les entreprises minières.

Il importe, avant de parcourir cette liste, de présenter une observation : la loi, dans l'art. 1^{er}, parle des bénéfices *exceptionnels ou supplémentaires* ; il ne s'agit pas là d'une redondance ni d'une répétition, et deux catégories de personnes sont ainsi visées par la loi : d'une part, celles qui, surtout au début de la guerre, sans avoir jamais dirigé ni commerce ni usine, sont devenues titulaires d'un marché de la guerre, fournisseurs occasionnels de l'Etat, ou bien ont été des intermédiaires, rémunérés par des commissions d'industriels qui ont eux-mêmes exécuté les marchés. Ce sont ces personnes-là qui sont considérées par la loi comme ayant réalisé des bénéfices exceptionnels.

Quant aux bénéfices supplémentaires, ils constituent ceux recueillis par des commerçants et des industriels,

qui se sont bornés à continuer leurs exploitations pendant la guerre, avec un développement plus ou moins considérable dû à l'effet des circonstances, ou résultant d'une adaptation de l'entreprise aux besoins de la défense nationale.

1° *Sont assujettis à l'impôt les non patentés, qui ont accompli un acte de commerce, en vue de fournitures à faire à l'Etat ou à une Administration publique.*

Par « acte de commerce » on entend tout acte de spéculation fait dans le but de réaliser un bénéfice. Ainsi : tout achat de denrées ou marchandises pour les revendre soit en nature, soit après les avoir transformées, ou même pour en louer simplement l'usage ; toute opération de banque, change, ainsi que toutes les obligations entre négociants, marchands et banquiers, etc.

Les mots « *Administrations publiques* » embrassent non seulement les divers services de l'Etat, mais aussi ceux des départements, communes et établissements publics, aussi bien dans les Colonies et pays de protectorat, que dans la Métropole. Les marchés passés avec des établissements d'utilité publique, tels que certains établissements charitables, de prévoyance ou d'instruction, restent en dehors du champ d'application de la loi.

La loi parle des *sous-traitants* ; on entend par là les personnes qui n'ont pas obtenu directement les marchés de l'Etat ou d'une Administration publique, mais aux-

quelles ces marchés ont été cédés en tout ou en partie.

Mais les *agriculteurs sont exemptés*, à la condition qu'ils se bornent à vendre leur propre récolte à l'Etat ; ils subiraient, au contraire, l'impôt s'ils vendaient autre chose que leur récolte à l'Etat (1).

Bien que le terme récolte ait un sens précis et ne s'applique qu'aux produits des champs, il n'est pas contestable, que le Sénat a entendu exempter les agriculteurs de l'impôt nouveau, dans les conditions mêmes où ils sont exemptés actuellement de la patente.

La discussion au Sénat ne laisse, à cet égard, aucun doute et M. Aimond a précisé, à la séance du 8 juin 1916 (*J. O.*, p. 508) que le mot récolte s'applique à tous les produits de la terre ou de l'exploitation, qu'ils soient d'ordre végétal ou d'ordre animal.

Les coupes de bois constituent également une récolte au sens de la loi.

Par conséquent, l'agriculteur échappe à l'impôt aussi bien lorsqu'il vend à l'Etat les produits de son élevage, que lorsqu'il vend son avoine.

Quant aux Sociétés qui se livrent à une exploitation exclusivement agricole, elles échappent à la taxe comme les particuliers, qui se trouvent dans la même situation.

Celles qui ont un objet mixte, à la fois industriel ou commercial et agricole, ne sont imposables que pour

(1) (Déclaration de M. Aimond, Rapporteur de la loi, Sénat, du 25 mai 1916, *J. O.*, p. 456, col. 3).

leur exploitation industrielle ou commerciale, si l'exploitation agricole est distincte de l'autre et n'en forme pas un accessoire et dépendance.

2° *Sont atteints les intermédiaires*, c'est-à-dire les personnes qui, ne se livrant pas habituellement à des opérations commerciales et n'étant pas par la suite passibles de la contribution des patentes, ont réalisé des bénéfices en accomplissant à titre accidentel, un ou plusieurs actes de commerce.

Ces personnes, après avoir obtenu un marché, l'ont rétrocédé à un commerçant ou à un industriel, ou bien y sont intervenues à un titre quelconque.

Ils sont atteints sans distinguer s'ils sont patentés ou non.

Enfin par « *personnes ayant prêté leur concours pécuniaires pour la concession d'un marché* » (art. 1, § 3), on doit entendre les bailleurs de fonds.

D'après les débats de la Chambre, il ressort que seulement les bailleurs qui ont avancé leur argent à plus de 6 0/0, ou moyennant une part des bénéfices, soient touchés par la loi (*J. O.*, 16 février, p. 282). Par le terme de « *personnes* » s'entend des sociétés comme des individus (*Cir. dir, gén. contrib, dir. du 14 août 1916*).

3° L'impôt frappe encore tous les patentables, *personnes ou sociétés*, qui ont vu leurs bénéfices s'accroître pendant la guerre, sans distinguer si leur commerce ou leur industrie se rapporte, ou non, à des fournitures ou des travaux exécutés pour le compte de l'Etat. En

somme, toute industrie, qui a réalisé des profits exceptionnels, même sans avoir passé aucun marché avec l'Etat, tombe sous l'application de la loi nouvelle. M. Ribot a beaucoup insisté au cours de la discussion, pour que la taxe s'appliquât sans distinction aux bénéfices résultant des contrats passés avec l'Etat et aux bénéfices quelconques. Il convient d'ailleurs d'observer que les seuls patentables assujettis à l'impôt, sont ceux qui réalisent plus de 5.000 francs de bénéfices annuels, ou un revenu représentant plus de 6 0/0 des capitaux engagés. La loi vise sans aucune restriction les personnes passibles des patentes. Il s'ensuit que la contribution doit atteindre aussi bien les patentables exerçant des professions libérales, c'est-à-dire l'avocat, le médecin ou l'architecte, aussi bien que l'industriel ou le commerçant (1).

4° *Les sociétés civiles aussi bien que commerciales*, fournisseurs de l'Administration de la Guerre, sont également atteintes par l'impôt ; cet impôt se cumulera, en ce qui les concerne, avec l'impôt de 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières établi par la loi du 4 juin 1872.

5° *Les exploitants d'entreprises minières*, pour l'ensemble de leurs exploitations, alors même que certaines d'entre elles auraient pour objet la transformation des matières extraites.

(1) Circulaire de la Dir. gén. des contr. dir. du. 8 déc. 1916.

La loi du 1^{er} juillet 1916 est-elle applicable hors de France ? Telle est la question extrêmement intéressante que soulève une expression du quatrième paragraphe de l'article 2.

« Pour la comparaison du bénéfice normal, avec celui qui a réalisé pendant la guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises, EXPLOITÉES EN FRANCE, par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises. »

Quelle est exactement la portée de ces mots ? Les exploitations situées hors de France, soit dans les Colonies françaises, soit à l'Etranger, entrent-elles en ligne de compte pour le calcul du bénéfice supplémentaires ?

La question doit être résolue négativement.

Les lois fiscales sont essentiellement territoriales, en ce sens qu'elles s'appliquent à tous ceux qui se trouvent sur le territoire du pays, sans acceptation de nationalité.

Par contre, elles ne suivent pas la personne, qui s'est fixée à l'étranger. L'Anglais qui fait le commerce en France ne saurait échapper aux impôts français ; de même, le Français établi en Espagne, est soumis aux impôts espagnols.

Si le Français établi à Barcelone devait supporter non

pas seulement la patente espagnole mais en outre la patente française, il serait ainsi placé dans un état certain d'infériorité vis-à-vis de ses concurrents, contre lesquels il ne saurait lutter à armes égales.

Ces considérations de droit et d'équité ont fait proclamer la règle, en France en particulier, que les impôts votés par le Parlement ne sont pas applicables à l'étranger et pas même dans les colonies françaises, à moins d'une loi spéciale qui le décide formellement.

En conséquence, on doit poser en principe que la loi du 1^{er} juillet 1916 n'est pas applicable aux entreprises commerciales ou industrielles situées hors de France. C'est d'ailleurs ce qui a été formellement déclaré par M. Aimond et ce qui résulte expressément de l'expression qu'on trouve dans la loi, art. 2, § 4 : « ...*les diverses entreprises exploitées en France...* »

De même qu'on ne fait pas acception de la nationalité du propriétaire, de l'exploitation commerciale ou industrielle, lorsqu'il s'agit d'appliquer la nouvelle contribution, on ne s'occupera pas davantage du lieu de son domicile.

Soit un commerçant français établi et domicilié à Barcelone ; il est certain qu'il ne tombera pas sous le coup de la taxe sur les bénéfices de guerre.

De même, le commerçant qui possède une exploitation à Tunis, à Tanger, ou à Casablanca ; qu'il demeure au lieu même de son exploitation, ou bien en France, seul le lieu où l'exploitation est établie importé à cet égard.

Il suit de là, que si un Français possède plusieurs exploitations, dont les unes sont situées en France et les autres hors de France, les premières seules entreront en ligne de compte pour le calcul de la taxe. Le commerçant qui a une maison principale à Paris et une succursale à Londres ne paiera la contribution nouvelle que sur le bénéfice supplémentaire produit par sa maison de Paris.

Quant à sa maison de Londres, elle sera soumise à la législation fiscale anglaise et les impôts français ne sauraient l'atteindre (1).

La même décision devra être appliquée dans le cas où un Français a établi, en dehors de sa maison de commerce située en France, des agences ou des comptoirs dans les colonies françaises puisque, comme on le sait, chaque colonie française a sa législation spéciale et distincte.

Cette observation présente une importance considérable pour les nombreuses sociétés qui, faisant le commerce avec les colonies françaises, ont établi des comptoirs ou des agences, comportant chacune une comptabilité distincte et dont il est possible dès lors de séparer les bénéfices de ceux des autres succursales ou de ceux de la maison principale.

« Il convient, a déclaré M. Raoul Peret, d'insister sur ce point que, seuls, les bénéfices réalisés dans les usines ou maisons de commerce exploitées en France seront

(1) (Combat, *L'Impôt sur les bénéfices de guerre* 1916).

passibles de l'impôt. C'est seulement au fait de l'exploitation en France, abstraction faite de la nationalité, qu'il faut s'attacher pour décider qu'une personne ou une société sera soumise à la loi nouvelle » (2^e Rapport à la Chambre, *J.O.*, p. 219, col. 1). (CF ; Rapport Aimond au Sénat, *J. O.*, p. 216, col. 1). Au contraire, les bénéfices réalisés par les intermédiaires, alors même qu'ils proviendraient d'opérations effectuées à l'étranger, sont passibles de l'impôt. Il en serait ainsi pour les opérations faites par les commissions de ravitaillement à l'étranger (1).

(1) (Chambre, *J. O.*, Séance du 15 février 1918. p. 232).

CHAPITRE III

L'ASSIETTE DE L'IMPOT ET SA QUOTITÉ

La taxe sur les bénéfices de guerre, instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916, est une mesure exceptionnelle et éphémère, qui ne s'applique qu'aux opérations réalisées depuis le 1^{er} août 1914, et qui est destinée à prendre fin à l'expiration du 12^e mois, qui suivra celui de la cessation des hostilités.

Il a été déclaré, au cours de la discussion à la Chambre, par le Ministre des Finances et le Rapporteur de la Commission du budget, que la date de la cessation des hostilités serait celle de la signature du traité de paix (1).

Le premier exercice imposable est de dix-sept mois (1^{er} août 1914, - 31 décembre 1915), et le dernier — si par hypothèse — le traité de paix était signé le 15 avril 1918, la contribution serait due jusqu'au 31 avril 1919.

Par le mot « *exercice* » doit s'entendre la période de

(1) (Séance du 15 février 1916, *J. O.*, page 279).

12 mois, comprise entre deux inventaires ou bilans successifs.

Article 2, § 1. « *La contribution extraordinaire est établie, en prenant pour base l'excédent du bénéfice net, respectivement obtenu pendant la période, s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et pendant chacune des années suivantes, sur le bénéfice normal, constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.* »

§ 2. « *Si la période pendant laquelle ont été réalisées antérieurement au 1^{er} août 1914 les opérations du contribuable visées à l'article 1^{er}, ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période.* »

§ 3. « *Le bénéfice normal ne peut en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opération qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5.000 francs, ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines.* »

Pour les patentés et les exploitants de mines, la contribution est établie sur l'excédent de bénéfice net obtenu, pendant la période du 1^{er} août 1914 et pendant chacune des années suivantes, sur le bénéfice normal constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

Ainsi, si nous supposons comme exemple, que les

trois exercices antérieurs à cette date ont accusé comme bénéfices nets : 40.000, 50.000 et 90.000, nous aurons un bénéfice normal qui sera de :

$$\frac{40.000. + 50.000 + 90.000}{3} = 60.000 \text{ comme bénéfice normal.}$$

Mais pour les *fournisseurs non patentés et les intermédiaires*, la contribution sera établie *sur la totalité des bénéfices exceptionnels de guerre*, déduction faite d'une somme fixe invariable de 5.000 francs.

Il résulte de là que pour les assujettis des deux premiers groupes, le bénéfice exceptionnel imposable représente celui qui dépasse le bénéfice normal des années qui ont précédé la guerre.

En ce qui concerne les bénéfices antérieurs, plusieurs hypothèses peuvent être considérées :

a) La période antérieure comprend *moins de trois exercices* ; la loi permet alors à l'assujetti de prendre pour terme de comparaison le bénéfice normal, d'après la période réelle de son exploitation : ainsi, un industriel qui aura monté son entreprise six mois avant la guerre, estimera son bénéfice réel pendant ces six mois, divisera par six ce bénéfice, et la multiplication du quotient par douze donnera son bénéfice annuel moyen.

S'il n'a qu'une période *d'une année*, il n'aura pas de moyenne à prendre, et le bénéfice net de cette année représentera son bénéfice normal.

Enfin s'il n'a qu'une période *de deux ans*, alors il totalisera le bénéfice net de chacun de ces deux exercices, puis divisera par deux et aura ainsi son bénéfice normal moyen.

b) *L'assujetti n'a commencé son exploitation qu'après le 1^{er} août 1914*; en pareil cas, il n'y aurait aucune déduction à faire par comparaison avec les bénéfices antérieurs, puisque l'exploitation n'était pas commencée avant la guerre; mais l'art. 2, § 3, pose alors la règle suivante : le contribuable aura le choix entre retrancher de son bénéfice réalisé depuis le début de la guerre une somme nette de 5.000 francs, ou bien déduire un intérêt de 6 0/0 des capitaux réellement engagés et rémunérés; il optera, bien entendu, pour la plus élevée de ces deux sommes.

Enfin : c) *Si dans les exercices antérieurs à la guerre, l'assujetti n'a éprouvé que des pertes*, il n'y a pas davantage de point de comparaison possible entre l'exploitation de guerre et l'exploitation antérieure, et on considère alors que l'assujetti a droit à la déduction du minimum de 5.000 francs ou de 6 0/0 des capitaux engagés ou rémunérés, ou à 30 fois le principal de sa patente (1).

(1) (Déclaration faite le Ministre des Finances et le Rapporteur de la Commission du Budget. *J. O.*, Chambre, Séance du 17 février 1916, p. 298).

Le législateur a considéré en effet que le bénéfice normal ne peut être évalué à une somme inférieure soit à 5.000 francs, soit à 6 0/0 des capitaux engagés dans les entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines; c'est le principe d'un *minimum d'existence* affranchi de l'impôt. Le taux qui est censé représenter le bénéfice normal, est inférieur à celui qui a été fixé à l'étranger : en Italie, il est de 8 0/0 ; en Angleterre, il était de 6 0/0 pour les sociétés, mais de 7 0/0 pour les particuliers.

Etant donné la formule de la loi, une question importante se pose : que faut-il entendre par « *capitaux engagés et rémunérés* » ? Il semble qu'il s'agit des sommes et des biens que l'assujetti emploie dans son entreprise.

Quand il s'agit d'une *société*, ce capital sera représenté par le total des apports, plus les réserves ; pour un *particulier*, ce sera le compte créditeur de ce dernier, tel qu'il se dégage de sa comptabilité, majoré également de ses réserves. En conséquence, s'il s'agit d'une société, et que tout son capital ne soit pas encore appelé, on ne devra prendre en considération que la fraction libérée de son capital ; ce sera seulement sur cette fraction que jouera la déduction.

Mais il se peut que, en dehors de son capital-actions, la société ait émis des obligations ; *les capitaux em-*

pruntés sont-ils à considérer comme engagés dans l'entreprise en raison de ce qu'ils sont rémunérés quoique dans des conditions différentes, comme le capital-actions?

Il semble que la réponse doit être négative : les capitaux prêtés ne doivent pas être pris en considération, pour la détermination du capital réellement engagé et susceptible de produire, par un calcul d'intérêt à 6 0/0 le bénéfice net moyen de l'entreprise. En effet, ces capitaux représentent un passif qui est générateur d'intérêts, charge sociale à laquelle la société doit satisfaire bon an mal an, alors même qu'elle ne réaliserait aucun bénéfice. Le bénéfice normal calculé à 6 0/0 des capitaux engagés, ne doit rationnellement s'entendre que par rapport au capital social, c'est-à-dire à celui qui participe aux aléas de l'entreprise et qui peut ne recevoir aucune rémunération si le rendement de l'affaire n'est pas suffisant pour couvrir les frais de l'exploitation.

M. Ribot, Ministre des Finances, dans ses déclarations faites au Sénat, entendait par capitaux engagés dans une entreprise *l'ensemble des moyens de production de celle-ci* (séance du 25 mai 1916, *J. O.*, p. 451).

Les capitaux engagés et rémunérés comprendraient donc, d'après cette définition, la valeur des sommes et biens représentant les moyens de production de l'assujetti, sans qu'il y ait à rechercher s'ils appartiennent au patentable ou s'ils lui ont été fournis en nature ou en équivalent par des tiers.

Mais la définition donnée par M. Ribot se trouve res-

treinte par le texte qui vise les capitaux *engagés* et *rémunérés* (art. 2 et 3).

Donc, si les moyens de production sont représentés par l'actif brut total d'une société, l'actif qui est rémunéré par les bénéfices, c'est l'actif net, car l'excédent d'actif formant la contre-partie des dettes envers les tiers n'est pas rémunéré au sens de la loi, c'est-à-dire au moyen des bénéfices, mais au moyen d'intérêts fixes encaissés par les créanciers sociaux.

Il appartient au contribuable d'établir le chiffre des capitaux réellement engagés par lui dans son industrie et il fera cette justification à l'aide d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus, ou d'autres preuves certaines (art. 2, § 3). Cette production ne saurait avoir pour conséquence de rendre les actes en question passibles d'un enregistrement obligatoire, à moins qu'ils ne soient translatifs de propriété ou de jouissance d'immeubles ou de propriété de fonds de commerce.

En principe, la contribution est assise sur le bénéfice exceptionnel réalisé par l'assujetti pendant la période de guerre ; il ne peut s'agir évidemment que de *bénéfices nets* (art. 2, § 4). Que faut-il entendre par là ? En comptabilité, on distingue les *bénéfices bruts* et les *bénéfices nets* : les premiers ressortent des résultats de l'exploitation, sans tenir compte des frais généraux ou des charges

qui grèvent le capital engagé dans l'entreprise. Au contraire, les bénéfices nets sont calculés, en déduisant des recettes brutes, les frais généraux ou les charges de l'exploitation. Or il paraît évident que, tout en visant les bénéfices nets, le législateur a entendu empêcher les fraudes et, pour cela, il a entendu déterminer les frais et les charges que les assujettis peuvent valablement déduire de leurs bénéfices bruts pour le calcul de l'impôt. Tel est l'objet de l'art. 2, § 4, de la loi. *D'après ce texte, pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé pendant la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises.*

Ces prescriptions ont pour but d'obliger les contribuables à établir leur bilan conformément aux règles qu'ils avaient l'habitude d'observer antérieurement ; de cette manière, la loi met obstacle à toute modification de la comptabilité en vue d'une dissimulation. Mais, si tel est le principe, les applications ne vont pas sans soulever quelques difficultés de détail.

C'est le Sénat qui a posé le principe, d'après lequel le calcul du bénéfice imposable s'opère au moyen de la *comparaison des bilans* ; le projet du Gouvernement et celui qu'avait adopté la Chambre des Députés établissaient un système différent, reposant sur un calcul opéré

par chaque assujetti et qui impliquait une série de soustractions à effectuer sur le bénéfice brut, telles que les intérêts des dettes et emprunts contractés pour les besoins de chaque entreprise, le coût d'acquisition des matières premières employées dans la fabrication des marchandises écoulées ou des marchandises vendues pendant la période d'imposition, les frais généraux, les salaires, etc. En d'autres termes, le Gouvernement et la Chambre avaient projeté d'appliquer au commerce et à l'industrie des règles semblables à celles de la comptabilité publique. Mais cette idée était erronée, car, dans la comptabilité publique, chaque exercice du budget se suffit à lui-même, chaque opération exécutée dans un exercice devant trouver sa contre-partie de liquidation dans l'exercice même. Et c'est pour ce motif que l'exercice est prolongé, en ce qui concerne les ordonnancements, jusqu'au 30 mars, et relativement aux paiements, jusqu'au 30 avril de l'année suivante. Le Sénat a été beaucoup mieux avisé de prendre pour base du bénéfice imposable la comparaison des bilans.

On s'en rapporte, pour la détermination des bénéfices de guerre, à l'inventaire de l'industriel, du moment que cet inventaire aura été établi conformément aux habitudes suivies dans la maison avant la guerre. L'inventaire comprend l'énumération des valeurs actives et l'énumération des valeurs passives. L'inventaire dressé pendant la guerre suivant les usages de la Maison, est considéré comme un inventaire sincère et de bonne foi,

c'est ce qui est énoncé sous forme de règle générale dans l'art. 3.

« Le produit net, en période de guerre, est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment en déduisant, s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel. »

L'assujetti produira ses bilans antérieures et ses bilans de la période de guerre, et de cette comparaison ressortira l'existence de la matière imposable. Tout ce qui, dans le bilan, représente l'excédent de l'actif sur le passif constitue un bénéfice net. On s'inspirera de cette idée en période de guerre comme au temps de paix, pour la détermination des bénéfices relatifs à une exploitation commerciale ou industrielle. On devra donc déduire des recettes de la société, toutes les pertes éprouvées par elle et on appréciera les divers éléments de l'actif d'après les estimations contenues dans l'inventaire préalable au bilan. Le bilan est un résumé de cet inventaire, obligatoire pour tout commerçant, en vertu de l'article 9 du C. Com. Il exprime le même résultat que celui de l'inventaire sous forme de tableau récapitulatif de l'actif et du passif en deux colonnes qui se balancent, l'équilibre entre ces deux colonnes étant établi au moyen du compte de profits et pertes.

Le bilan, qui, d'après la loi, sert de base à l'impôt, doit être entendu dans le sens le plus compréhensif et

s'applique non seulement à l'état de l'actif et du passif de l'entreprise, mais aussi au compte profits et pertes dont le solde seul apparaît au bilan et aux annexes de ce compte, frais généraux, de vente ou frais de fabrication, etc.

Ex : Les intérêts des dettes et emprunts contractés pour les besoins de chaque entreprise ; le coût des matières premières, les frais généraux, tels que réparations et entretien, combustible, force motrice et salaire.

Le compte de profits et pertes comprend non seulement les bénéfices normaux réalisés par la société, mais encore les bénéfices extraordinaires, résultant de l'apport à une autre société ou de la vente d'un bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, faisant partie de l'actif social et réalisé moyennant un prix supérieur à celui pour lequel il figure au précédent bilan.

Ces bénéfices extraordinaires doivent, aussi bien que les bénéfices ordinaires, être comptés pour le calcul du bénéfice supplémentaire imposable des sociétés.

Toutefois, il existe une hypothèse particulière qui mérite de retenir l'examen : *c'est celle où l'Etat a réquisitionné tout ou partie du matériel de l'assujetti, automobiles, voitures, chevaux, navires, etc. et les a payés à un prix supérieur à celui pour lequel ils figurent à l'inventaire.*

La plus-value apparente encaissée par le contribuable doit-elle entrer en compte pour le calcul du bénéfice imposable ?

Nous ne le pensons pas. Ce résultat serait injuste, car l'assujetti devra racheter ultérieurement du matériel pour remplacer celui qui a été réquisitionné.

Mais que dire des indemnités d'assurances ?

M. Ribot, dans une lettre du 8 novembre 1916 adressée au Sous-Secrétaire d'Etat de la Marine Marchande, déclare que : « Dans le cas où le remplacement de navires perdus par suite de faits de guerre n'aurait pu être réalisé, le montant de l'indemnité versée par les Compagnies d'assurances et encaissée par les armateurs, ne saurait être considéré comme venant en augmentation de l'actif, pour la détermination du bénéfice imposable.

« Je suis d'avis, qu'en effet aucune part de l'indemnité représentative de la valeur d'un navire perdu ne doit être considérée comme un « bénéfice » tant que le navire n'a pas été remplacé. »

Ces dispositions sont faciles à appliquer, quand il s'agit d'inventorier des immeubles ou un matériel d'usine ; mais elles deviennent beaucoup moins catégoriques, sitôt qu'il s'agit d'évaluer des biens incorporels, des créances ou des valeurs mobilières.

Une *créance* ne peut légitimement s'inventorier que dans la mesure de la probabilité de son recouvrement. Il y a là un principe certain en matière de comptabilité et dont une application rigoureuse mais juste fit prononcer de nombreuses condamnations, pour distribution de dividende fictif.

Ici, la fraude, si fraude il y a, s'exercera en sens inverse et bien des administrateurs seront tentés de compter pour zéro, dans leur inventaire général, des créances moratoriées ou des créances portant sur des débiteurs, demeurant en territoire ennemi.

Il y aurait excès à vouloir généraliser cette dépréciation radicale, mais il va de soi qu'une large diminution peut être considérée comme légitime.

Les valeurs mobilières doivent s'inventorier pour leur prix probable de réalisation au jour où se fait l'inventaire, sans que l'on ait à tenir compte du prix réellement payé pour leur acquisition.

Les actions d'apport, qui n'ont point distribué de dividendes, peuvent aussi être inventoriées, sinon à leur prix, au moins quelque peu au-dessous du pair.

Quant à l'*inventaire des marchandises* ou encore à celui des *produits en cours de fabrication*, il y a là une opération difficilement contrôlable.

La fraude peut, à cet égard, s'exercer aisément et des pointages très minutieux peuvent seuls en démontrer l'existence. Pour l'estimation des marchandises, on suivra autant que possible la base adoptée dans les inventaires d'avant la guerre.

L'évaluation des stocks doit se faire en principe *au prix de revient*. Mais il peut y avoir là une cause de mécompte pour le commerçant ou le fabricant s'il a acheté à des cours manifestement enflés par des causes accidentelles et qui sont appelés à s'effondrer brusquement.

C'est le cas de la plupart des produits [ou des approvisionnements existant dans les usines qui travaillent pour la défense nationale : métaux, produits chimiques, etc., ont doublé, triplé ou quadruplé de valeur depuis le début de la guerre.

L'estimation aux prix de revient, peut avoir pour conséquence en cette hypothèse, de faire apparaître un bénéfice factice et d'entraîner pour l'assujéti, le paiement d'une contribution non restituable, sur un gain non réalisé.

Si avant l'expiration du dernier exercice imposable qui suivra la signature du traité de paix, la plupart de ces marchandises et produits ont subi une notable dépréciation, on devra ne pas tenir compte de leur prix de revient et les estimer au *cours du jour de l'inventaire*.

Quant à celles qui resteront en stock à la fin de la guerre, il serait juste également de les compter pour une *valeur inférieure* au cours qu'elles atteindront à cette époque, si ces marchandises sont exposées à subir une dépréciation dans le prix de vente, après la dernière période imposable, ce qui se produira notamment pour des marchandises destinées spécialement aux fournitures de guerre et pour celles qui doivent vraisemblablement baisser par des raisons d'ordre économique, de débouchés étrangers, etc.

L'estimation devra se rapprocher autant que possible du chiffre probable de vente ; autrement le dernier bilan d'imposition ferait apparaître un bénéfice exagéré et fictif

sur lequel le contribuable paierait injustement l'impôt.

Les valeurs de Bourse et autres valeurs de portefeuille doivent être estimées, d'après les cours ou leur valeur à l'époque de l'inventaire. Il en résulte que la perte subie en raison de la dépréciation des cours par suite de la guerre, doit être déduite des bénéfices réalisés pendant la guerre, pour le calcul du bénéfice imposable.

Si certaines valeurs (métallurgiques, minières et autres) avaient, au contraire, atteint pendant la guerre des cours exceptionnels justifiés par les bénéfices extraordinaires réalisés durant cette période, il serait naturel de leur faire subir une dépréciation et de les ramener à la valeur normale qu'elles auront vraisemblablement après la guerre.

Quand il s'agit des frais généraux, il est d'usage, dans un grand nombre des maisons de commerce et de sociétés, d'attribuer à la direction et au personnel : directeur technique, employés, ouvriers, etc., *une certaine participation sur les bénéfices, ou sur le chiffre d'affaires*, à titre de rémunération ou de supplément de rémunération, imputable sur les frais généraux ou même directement sur les bénéfices.

Ces allocations, assimilables aux appointements, doivent être déduites du bénéfice brut, ainsi que les jetons de présence légalement imputables aux frais généraux.

De même, *les appointements* que beaucoup de mai-

sons continuent à payer à leur *personnel mobilisé*, seront également *déduits* comme les autres frais généraux (1).

Il en est de même, en ce cas, pour *les sommes allouées* à ce même personnel ou à la famille des employés mobilisés à titre de secours ou de supplément de salaires.

..

Un amendement de M. G. Laurent, tendant à déduire des bénéfices réalisés pendant la guerre les sommes employées à des œuvres d'utilité publique ou de bienfaisance, a été repoussé par la Chambre (2).

Ce rejet se justifie fort bien pour la période postérieure à la promulgation de la loi, mais pour la période antérieure au 1^{er} juillet et surtout au 1^{er} janvier 1916 où les futurs assujettis ont pu, de bonne foi, consacrer à des œuvres de bienfaisance leurs bénéfices supplémentaires qu'ils ont passés aux frais généraux, ou, ce qui est plus régulier, directement à leurs profits et pertes, il y a là une flagrante iniquité résultant de l'effet rétroactif de la Loi.

..

D'après la loi du 1^{er} juillet 1916, le bilan doit être établi pour chaque entreprise. L'article 3 autorise l'in-

(1) (J. O., 17 févr. 1916).

(2) (J. O., 18 février 1916, page 310)..

dustriel à déduire du montant des bénéfices accusés par les bilans : 1° *La réserve légale* ; 2° *Les sommes qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel*. Sont en outre déduites du bénéfice supplémentaire pour obtenir le bénéfice imposable : 3° *Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires, nécessitées [soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel, résultant de la prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installation et de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre]* ; 4° *Les sommes correspondant à un intérêt de 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés, et à l'amortissement habituel de ces entreprises* (art. 3, §§ 2 et 3).

1. La loi place en première ligne *la déduction de la réserve légale* ; en réalité, le texte ne contient aucune disposition impérative relativement à l'ordre des déductions ; dans la pratique, et conformément d'ailleurs à la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes, le prélèvement pour la réserve légale ne s'opère qu'après imputation des frais généraux, des charges sociales, et des amortissements ordinaires ou extraordinaires auxquels

doit procéder la société, puisque c'est seulement après cette déduction qu'apparaît le bénéfice net.

D'après l'art. 36 de la loi de 1867, les administrateurs doivent opérer chaque année sur les bénéfices nets un prélèvement d'un vingtième, soit de 5 0/0, en vue de la constitution d'un fonds de réserve ; ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve a atteint le dixième du capital social. Les sociétés en commandite simple et par actions, les sociétés en nom collectif n'y sont pas soumises ; donc toute réserve sera taxée. Mais la réserve légale n'est pas la seule qu'on rencontre dans les sociétés anonymes ; la plupart du temps les statuts prévoient une *réserve facultative*, dont l'importance, très variable, égale et parfois même dépasse le montant de la réserve légale ou celui du capital social.

Elle est formée aussi par le prélèvement d'une somme plus ou moins élevée, sur les bénéfices nets. L'art. 3 autorise-t-il la déduction de ce second prélèvement du chiffre des bénéfices révélés par le bilan ? On doit répondre négativement. *Le texte n'autorise, en effet, la déduction que pour les sommes attribuées à la réserve légale.* Le surplus, malgré sa mise en réserve, ne représente pas moins des bénéfices réalisés. Assurément la société est libre de consolider sa puissance industrielle en mettant de côté une partie des bénéfices acquis ; mais cette manière de procéder n'empêche pas que les sommes réservées ne correspondent à des bénéfices ; ils

doivent donc supporter l'impôt établi par la loi du 1^{er} juillet 1916 (1).

Par contre, *ne peuvent subir cet impôt les réserves mathématiques*, imposées par les lois du 17 mars 1905, art. 6, du 31 mars 1905, art. 27 et du 13 décembre 1907, aux entreprises d'assurances sur la vie ou contre les accidents, et aux sociétés de capitalisation. Ces réserves constituent la garantie des assurés ou des déposants.

Echappe encore à l'impôt, *les fonds de prévoyance*, destinés à servir des pensions de retraite aux ouvriers et aux employés de la société ; ceux-ci possèdent là-dessus un véritable droit de gage (loi du 27 déc. 1915, art. 4).

Enfin *le moratorium des effets de commerce* pendant la période de guerre donnera lieu, dans beaucoup de sociétés, à la constitution de réserves pour compenser la perte résultant du défaut de paiement par des clients débiteurs de l'entreprise. Il semble équitable d'affranchir les réserves de cette nature de l'assujettissement à l'impôt.

*
*
*
1

2° La loi admet *la déduction des sommes habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel*. L'amortissement est une véritable charge de l'entreprise, qui vient diminuer d'autant les bénéfices annuels. Il est fondé sur cette idée qu'avec le temps le

(1) (Houpin et Maguéro, *La contribution sur les bénéfices de guerre*, 1916, n° 56).

matériel, les machines et l'outillage de la société subissent inéluctablement une *diminution de valeur* ; d'autre part, *des engins nouveaux*, plus perfectionnés que les anciens, sont mis en exploitation dans l'industrie, et la société doit se les procurer sous peine de se trouver en état d'infériorité par rapport aux maisons concurrentes. Il faut donc peu à peu ramener à leur valeur réelle les divers éléments de l'outillage et réunir progressivement les sommes nécessaires à leur remplacement par des instruments plus modernes. Pour satisfaire à ces *desiderata*, la pratique de l'amortissement consiste à réduire, lors de l'inventaire de chaque année, la valeur antérieure du matériel et des immeubles d'un chiffre, représentant la dépréciation moyenne subie au cours de l'année par ces éléments de l'actif. La loi du 1^{er} juillet 1916, tenant compte de cette habitude, autorise les commerçants et les industriels à opérer, lors de l'inventaire, les amortissements consacrés par l'usage de leur Maison. L'amortissement est opéré sur l'actif brut avant la fixation des bénéfices nets (1). Cette opération est *de droit*, et elle doit être effectuée, alors même que les statuts ne l'auraient pas prévue ; sinon, l'actif porté au bilan se trouverait entaché d'une majoration. Tout commerçant, déclare la Cour de Lyon, s'il veut faire un inventaire sincère et régulier, doit tenir compte de la dépréciation que subissent son matériel, ses marchandises et

1) (Thaller, *Journal des Sociétés*, 1896, p. 42).

ses immeubles (1). De même la Cour de Lyon déclare, le 20 février 1908, que « l'amortissement des frais de premier établissement est une charge sociale, qui doit être supportée, quel que soit le résultat des exercices ; le mécanisme de l'amortissement a pour effet d'en rendre la charge moins lourde en la répartissant sur une série d'exercices ». En conséquence, toute distribution de bénéfices qui serait décidée avant l'amortissement, constituerait pour partie une répartition de dividendes fictifs.

En d'autres termes, l'amortissement constitue une charge sociale dont la société ne saurait s'affranchir sans encourir le reproche de présenter à ses membres un bilan faux. Le législateur de 1916 a dû s'incliner devant ce principe et admettre la régularité des amortissements opérés avec sincérité.

'Mais c'est seulement *l'amortissement industriel* dont la loi fiscale tient compte. Il ne faudrait pas considérer indistinctement comme telles deux autres opérations auxquelles les sociétés peuvent procéder plus aisément en cas de guerre, lorsqu'elles réalisent des bénéfices anormaux, savoir l'amortissement du capital-actions et l'amortissement du capital-obligations. *L'amortissement du capital actions* consiste à rembourser avec une partie des bénéfices un certain nombre d'actions qui prennent désormais le nom d'*actions de jouissance*.

L'amortissement des obligations est destiné, au contraire, à éteindre un certain nombre de dettes sociales,

(2) (Lyon, 21 juillet 1897, *Journal des Sociétés*, 1898, p. 216).

et à rembourser les sommes empruntées par la société à ses prêteurs et obligataires.

L'amortissement des actions (mais non celui des obligations), à la différence de celui des bâtiments et du matériel, *ne donne droit à aucune déduction pour la perception de l'impôt sur les bénéfices de guerre* ; il s'agit, en effet, d'un remboursement qui s'opère par voie de prélèvement sur les bénéfices nets ou sur les réserves, et qui n'est nullement une charge de l'exploitation. Que les bénéfices nets soient distribués ou non, ils tombent sous le coup de la loi du 1^{er} juillet 1916 ; il y a, à cet égard, une différence entre la perception de la contribution de guerre, et celle de l'impôt sur le revenu, créé par la loi du 2 juin 1872 ; cette différence provient de ce que l'impôt sur le revenu implique la mise en distribution des bénéfices sociaux sous forme de dividendes ou d'intérêts, tandis que la loi du 1^{er} juillet 1916 s'attache à la réalisation des bénéfices et les atteint dès qu'ils se dégagent avec le caractère de bénéfices nets, sans se préoccuper de leur affectation ultérieure (à l'exception, toutefois, de la réserve légale).

Quant à *l'amortissement des obligations*, il est évident qu'il *représente une charge sociale*, puisqu'il revient à libérer la société de ses dettes envers les tiers ; on doit y procéder avant toute distribution de dividendes. Il y a donc là une charge véritable, *qui donne lieu à une déduction*, quant à la perception de la contribution sur les bénéfices de guerre.

On peut procéder à l'amortissement de deux manières :

a) Soit « *en bloc* » c'est-à-dire à une seule fois, quand par exemple une marchandise portée à l'inventaire précédent pour 1.000 francs, a été détériorée et l'on estime qu'elle ne vaut plus que 800 francs alors on la porte dans l'inventaire clôturant l'exercice pour 800 francs et, en ce faisant, on l'amortit en une seule fois de 200 francs.

b) Soit « *progressivement* » en répartissant la dépréciation subie, sur un nombre plus ou moins grand d'exercices.

Malgré que le texte est limitatif, l'*amortissement ne se borne pas aux bâtiments et au matériel*, car l'article 15 le complète en parlant de l'amortissement de l'outillage et de celui des créances irrécouvrables. Ces deux éléments du capital d'exploitation peuvent donc être amortis également.

L'amortissement de l'outillage devra être établi d'après le taux d'avant guerre.

Quant aux créances, il faudra faire la distinction suivante : a) Si la *créances*, est d'un recouvrement réellement désespéré, son montant est passé au compte « Profits et Pertes » ; b) Si elle n'est que d'un recouvrement douteux, elle n'est comptée que sous déduction de la perte présumée (1).

La loi, dans l'article 3, § 1, n'autorise à déduire que

(1) (Léon Parisot, *Bénéfices de guerre*, p. 131.)

les sommes qui sont « *habituellement* » réservées l'amortissement des bâtiments et du matériel. Cependant l'habitude, dont il est ici parlé, doit s'entendre plutôt de l'habitude courante dans tel ou tel genre d'industrie, que de l'habitude propre à telle ou telle industrie ; souvent, une Société ne pratique pas d'amortissements tant que ses résultats bénéficiaires sont médiocres, se réservant d'en faire de très amples quand ces résultats seront devenus meilleurs et l'auront mise plus au large.

On ne doit pas interdire à une société qui a gagné de l'argent pendant la guerre de pratiquer des amortissements sur son matériel ou sur ses bâtiments, par cela seul qu'elle n'en aurait pas pratiqués en 1913 ou en 1912.

Il faut uniquement que ces amortissements nouveaux conservent un caractère normal, étant donné chaque genre d'industrie : c'est là la seule exigence du législateur (1).

3° Un troisième ordre de déduction concerne les sommes destinées aux amortissements supplémentaires, ou plutôt extraordinaires, nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel, résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal,

(1) (Copper Royer, *Commentaire de la loi du 1^{er} juillet 1916*, page 16.)

soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre. Pendant la guerre, les sociétés ou les industries qui travaillent pour le compte de l'Etat doivent naturellement se livrer à une exploitation plus intense, puisque le but à poursuivre est de réaliser dans le moindre temps donné, le maximum de la production, qu'il s'agisse d'armes, de munitions, de matériel ou d'approvisionnements. L'outillage employé à ces travaux subit donc, comme le personnel, un véritable surmenage, attendu que le travail est mené, pour ainsi dire, sans arrêt. (suppression du repos hebdomadaire, équipes de nuit, continuité de la mise en œuvre, réduction au minimum de l'arrêt pour l'entretien des machines). Il était donc nécessaire, et c'est ce qu'a fait le législateur, de déduire du bénéfice supplémentaire les sommes destinées aux amortissements de caractère également supplémentaire, à la condition que ces amortissements soient justifiés par les circonstances et proviennent réellement de l'accroissement de travail nécessité par la guerre (1).

Mais la guerre n'aura pas seulement pour conséquence de provoquer l'usure plus rapide du matériel d'exploitation : elle impose des dépenses spéciales en vue de se procurer les approvisionnements et les matières premières dont le prix va sans cesse haussant au cours des hostilités.

Les industriels, sociétés ou particuliers, auront-ils droit

(1) (Voir J. O., Chambre, Séance du 17 février 1916, p. 300, col. 2).

à une déduction, en raison des faits anormaux nécessités par la reconstitution des stocks de charbon, de métaux; de produits chimiques, etc., dont le prix a triplé ou même quadruplé depuis le début de la guerre ? Il semble difficile de l'admettre ; ce sont là des frais généraux, assurément plus élevés en raison des circonstances, de l'exploitation, mais non pas des dépenses spécialement effectuées en vue des fournitures de guerre (1). Mais la déduction serait admise en vue des installations nouvelles faites en vue de la guerre, et qui pourraient, dans la suite, ne plus avoir d'utilité, ou n'offrir qu'une utilité très restreinte. La loi le dit expressément (même texte).

La loi prévoit les fraudes qui pourraient être commises dans les déductions précédentes, et, aux termes de l'art. 15, lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la Commission administrative de contrôle, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition.

4° La loi admet que les sommes correspondant à l'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés, et à l'amortissement habituel de ces entreprises, seront déduits du bénéfice

(1) (Cf. le texte de l'art. 3).

supplémentaire (art. 3, par 2). Le texte suppose que l'assujetti, industriel ou société, possède, outre une usine qui travaille pour l'Etat dans la zone de l'intérieur, une autre usine située en pays envahi. Il se trouve naturellement en perte pour la seconde, quels que soient les bénéfices que la première lui permet de réaliser. Cette situation digne d'intérêt méritait de retenir l'attention du législateur ; la Chambre des Députés était d'avis d'ajourner la déclaration imposée à l'assujetti en raison des bénéfices résultant d'une branche de son exploitation, jusqu'à l'époque où l'industriel pourrait se rendre compte de toutes ses pertes. Le Sénat a usé de plus de bienveillance, et c'est sur ses observations qu'a été admise la déduction immédiate de l'intérêt et de l'amortissement des capitaux engagés en pays envahis ou sinistrés. Le Rapporteur au Sénat, M. Aimond, a justifié cette addition de la façon suivante : « Nous avons ajouté également un paragraphe relatif aux contribuables qui ont des établissements en pays envahis. Cela était nécessaire pour l'établissement du bénéfice normal. Nous convenons ainsi d'un bénéfice normal forfaitaire en faveur de ceux des contribuables, qui ont actuellement leurs établissements dans les pays envahis ; dans la pratique, aucune difficulté ne pourra surgir : l'Administration acceptera la déclaration en ce qui concerne l'importance des capitaux engagés dans ces départements, étant bien entendu qu'elle aura toujours le droit, quand les événements le permettront, de contrôler cette dé-

claration ». Donc outre l'amortissement en Capital, que pourra légitimement compter cet industriel pour l'usine qui, située en pays envahi, peut être considérée comme une usine sinistrée, celui-ci peut, en outre, faire état d'un intérêt de 6 0/0 du capital par lui engagé dans cette usine, au sujet de laquelle il peut concevoir les craintes les plus justifiées.

S'il s'agit d'une Société anonyme, au capital de deux millions, et possédant certains établissements dans le nord de la France, on doit admettre que cette Société pourra déduire des bénéfices exceptionnels par elle réalisés dans les autres établissements :

a) Une somme de 120.000 francs, correspondant à l'intérêt de son capital social.

b) Tous les amortissements légitimes qui seront de nature à compenser la perte par elle éprouvée du fait de l'occupation ennemie. C'est ainsi qu'il faut interpréter l'article 3 de la loi, puisque ce texte spécifie la déduction d'un intérêt de 6 0/0 et de l'amortissement habituel de ces entreprises.

Cela n'aboutit cependant pas à une stricte justice : l'usine que nous avons prise pour type et qui est située dans les départements envahis, a pu coûter une somme déterminée que la comptabilité enregistre fidèlement ; cette somme sera certainement devenue insuffisante pour permettre à son propriétaire d'édifier ou d'outiller une nouvelle usine, sitôt le territoire libéré : entre temps,

les prix des matériaux et des marchandises ont haussé d'une manière énorme, de telle sorte que, pour avoir une usine pareille à celle que les Allemands ont détruite ou pillée, l'industriel ou la Société assujetti à la loi du 1^{er} juillet 1916, devra faire un débours, qui sera peut-être du double de la somme portée dans sa comptabilité.

Il pourra arriver également que *plusieurs réfugiés*, qui avaient leurs affaires séparées dans les pays envahis, se seront associés pour créer un ou plusieurs Etablissements en France ; il va de soi que c'est la somme des capitaux particuliers dans les pays envahis, qui devra être prise comme base du forfait pour le bénéfice normal (*J. O.*, p. 216). La déduction étant définitive quant au taux de 6 0/0, l'Administration ne conserve le pouvoir de révision, que relativement à l'importance du chiffre déclaré pour les capitaux engagés dans ces entreprises. La déduction comporte, outre cet intérêt à 6 0/0 du capital engagé dans l'usine située en pays envahi, l'amortissement en capital de cette usine, c'est-à-dire l'amortissement légitime qui sera de nature à compenser la perte éprouvée par l'entreprise du fait de l'occupation ennemie. Comme le contrôle de la déclaration relatif à cet amortissement ne sera possible qu'après la libération des territoires envahis, la déclaration pourra être rectifiée après la fin de la guerre, dans un sens ou dans l'autre, en vertu de l'article 15. Si l'usine est complètement détruite, sa valeur devra être

déduite en totalité ; mais alors le forfait de 6 0/0 sur les capitaux engagés en pays envahis, devra se calculer en faisant abstraction de la valeur de cette usine, qui ne peut plus être comprise dans les capitaux employés en pays envahis, puisque cette valeur est déduite de l'actif.

Un contribuable, société ou industriel, peut posséder diverses entreprises, réaliser des bénéfices dans les unes, et subir des pertes dans les autres. Dans ce cas d'après l'art. 2, par. 4, *pour la comparaison du bénéfice normal avec le bénéfice de guerre, l'assujetti devra totaliser les bénéfices nets de tous ses Etablissements, sous défaction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit dans certaines de ses entreprises* ; c'est là une disposition rationnelle et équitable. Mais l'industriel ne pourra déduire que les pertes qui ont atteint les biens engagés dans son exploitation commerciale ou industrielle et non les pertes subies par le surplus de sa fortune, non employée dans son industrie. Par exemple, il ne serait pas fondé à faire état de la perte résultant pour lui personnellement, d'une baisse de valeur des titres qu'il a dans son portefeuille, ou du défaut de paiement des loyers d'un immeuble dont il est propriétaire.

Les déductions que nous venons d'examiner ne peuvent être invoquées que par les particuliers ou par les sociétés ayant passé des marchés avec l'Etat, ou passibles de la contribution des patentes et ayant réalisé des bénéfices exceptionnels en raison de la guerre. Mais

l'art. 3 *in fine*, interdit toute déduction au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise; le législateur estime que les personnes qui se livrent, pendant la guerre, en vue de réaliser des bénéfices sur les marchés, à des occupations étrangères à leur profession ordinaire, méritent moins d'intérêt que ceux qui, par métier, ont été amenés à conclure des marchés de fournitures avec l'Etat. Par conséquent, pour cette classe d'assujettis, *aucune somme ne pourra être déduite, ni pour amortissements habituels ou extraordinaires, ni pour intérêts ou amortissements de capitaux engagés en pays envahis ou sinistrés*. Mais, bien entendu, pour cette catégorie de contribuables comme pour les autres, le bénéfice exceptionnel imposable ne pourra être que le bénéfice net, toujours diminué d'une somme invariable de 5.000 (art. 4).

..

En résumé, le bénéfice normal sera pris comme terme de comparaison des bénéfices obtenus durant la période de guerre. Ce bénéfice normal, attesté par la production de la comptabilité, ressort de la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914. C'est au contribuable à justifier de la réalité des bénéfices obtenus par lui, grâce à son exploitation pendant la période triennale avant la période de guerre. S'il ne peut pas produire cette comptabilité, ou si la

comptabilité communiquée par lui à l'Administration lui paraît suspecte, le bénéfice normal de la période de paix doit être calculé par l'une des bases suivantes : 1° Ou bien 5.000 francs, somme que le législateur considère comme le bénéfice moyen d'un commerçant ou d'un industriel, ou bien 6 0/0 des capitaux réellement engagés dans l'entreprise ; ou 30 fois le principal de la patente. Le bénéfice normal ne peut en aucun cas être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés par le contribuable. Le bénéfice exceptionnel dû à la guerre et passible de l'impôt ressort de la comparaison entre ce bénéfice normal et celui de la période des hostilités. Toutefois, sauf pour les intermédiaires, certaines déductions, ci-dessus énumérées, peuvent être admises.

..

L'assiette de l'impôt étant ainsi déterminée, quelle est sa quotité ? A cette question répond l'art. 42 de la loi. D'après ce texte, l'impôt est établi de la manière suivante :

L'impôt, qui est de 50 0/0, est calculé :

1° Pour les bénéfices exceptionnels réalisés par les intermédiaires et bailleurs de fond, *sur la totalité* de ces bénéfices ;

2° Pour les sociétés et les personnes patentées ou ex-

exploitants de mines, à raison de 50 0/0, de la portion des bénéfices supplémentaires qui excède 5.000 francs.

— L'article 3 de la loi du 30 décembre 1916, a élevé le taux de l'impôt de 50 à 60 0/0, pour la fraction des bénéfices imposables supérieurs à 500.000 francs réalisés à partir du 1^{er} janvier 1916.

Il résulte de cette nouvelle disposition, que le taux de 50 0/0 reste applicable à tous les bénéfices, si élevés qu'ils soient, pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1916 et pour les périodes postérieures, seulement aux bénéfices exceptionnels ou supplémentaires n'excédant pas 500.000 francs.

Par bénéfice imposable supérieur à 500.000 francs, il faut entendre toute la partie du bénéfice supplémentaire, supérieure à 505.000 francs puisque la première tranche de 5.000 francs n'est pas imposable.

— M. Joseph Thierry, Ministre des Finances, a déposé, le 22 juin 1917, sur le bureau de la Chambre, un projet de loi relatif à la création d'impôts nouveaux, qui augmentera les ressources de l'Etat de 1200 millions.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices de guerre, le Ministre propose de modifier le tarif de cet impôt. Ce projet établit une échelle graduée allant de 50 0/0 à 80 0/0, par tranches successives :

50 0/0 au-dessous de 100.000 francs; 60 0/0 de 100.000 à 250.000 francs; 70 0/0 fraction de 250.000 à 500.000 francs et 80 0/0 au-dessus.

En outre, le projet contient une disposition suppri-

mant l'effet suspensif des pourvois, formés contre les décisions des Commissions du premier degré (commissions départementales), devant la Commission Supérieure.

Les assujettis, qui formeront des pourvois, seront tenus de payer la moitié des droits dont ils sont redevables, sous réserve de rectification après solution du pourvoi.

Il sera possible ainsi de faire rentrer dans les caisses du Trésor 200 à 300 millions avec une anticipation de 7 à 8 mois (1).

Il résulte de ce texte, que la taxe sur les bénéfices de guerre est un *impôt proportionnel* et non *pas progressif* à la différence de la plupart des impôts qui ont été créés ou modifiés pendant le cours des dernières années. Le législateur français a suivi ici la conception de la loi anglaise sur les bénéfices de guerre, des lois danoise et hollandaise sur le même objet (le taux de l'impôt est de 10 0/0 en Danemark et de 30 0/0 en Hollande; mais, dans ce dernier pays, l'impôt est perçu seulement sur l'augmentation du revenu). Au contraire, l'Italie, l'Allemagne et l'Amérique ont préféré appliquer aux bénéfices de guerre un impôt progressif, dont le taux varie de 5 à 30 0/0, avec exemption des excédents inférieurs à 2.500 livres en Italie; il varie de 5 à 25 0/0 de toute aug-

(1) (*Le Temps*, du 23 juin).

mentation de fortune atteignant au moins 3.000 marks, en Allemagne et de 20 0/0 — 60 0/0 en Amérique.

Le projet primitif du Gouvernement, s'inspirant de la législation italienne, la première qui ait réglementé cette matière, comportait un impôt progressif, qui s'élevait avec le chiffre absolu du bénéfice, de 5 0/0 pour la première tranche de 1 à 10.000 francs, jusqu'à 30 0/0 au delà de 500.000 francs. Ce projet fut modifié par la Chambre, qui combina la progression avec une seconde échelle, graduée d'après l'importance relative du bénéfice exceptionnel résultant de la guerre. En d'autres termes, le tarif était progressif, en tenant compte non seulement de l'importance absolue des bénéfices imposables, mais aussi de la proportion existant entre eux et le bénéfice normal. La Commission des Finances du Sénat admit la progression, mais en considérant uniquement l'importance relative du bénéfice exceptionnel. Devant la Haute Assemblée une transaction intervint, et tout le monde s'accorda pour substituer à l'impôt progressif, un droit proportionnel de 50 0/0 ; il est vrai que le taux de cet impôt dépasse de beaucoup celui de l'impôt progressif, le plus lourd que possède notre législation fiscale, l'impôt progressif sur les successions créé par la loi du 25 février 1901, et substitué à la contribution proportionnelle, qui s'appliquait jusque-là, en vertu de la loi du 22 Frimaire, an VII, aux mutations par décès.

Le Trésor n'a donc rien perdu à la substitution de tarif opérée par le Sénat ; mais il n'en reste pas moins

que la modification due à la Haute Assemblée, semble contraire à la conception la plus moderne de la justice fiscale, d'après laquelle la progression est mieux appropriée à l'équitable répartition des charges fiscales. On a dit, sans doute, que, dans la circonstance actuelle, un tarif progressif ne convenait pas, parce que la progression ne se conçoit qu'à l'égard des impôts qui visent les particuliers et qu'elle doit rester étrangère aux taxes concernant les sociétés. Il nous semble cependant que les personnes morales, qui ne sont en définitive qu'un agrégat de personnes physiques, qui ont des obligations et une responsabilité analogues, doivent bénéficier des mêmes droits et prétendre au même traitement fiscal ; si la justice dans l'impôt consiste à observer une progression, il n'y a nul motif de traiter plus rigoureusement les sociétés, car la rigueur de cette taxation se répercutera avec la même iniquité sur tous les membres de la société (1).

Les modifications apportées par le Sénat au projet du Gouvernement furent intégralement acceptées par la Chambre le 30 juin 1916, et la loi fut promulguée le lendemain.

En France, le taux de l'impôt n'est pas le même pour les deux catégories de personnes qui y sont assujetties ;

(1) (Comp. Maguéro. *La contribution sur les bénéfices de guerre*, *Revue politique et parlementaire*, n° du 10 sept. 1916, p. 329).

il est plus lourd pour les fournisseurs non patentés, les intermédiaires et les bailleurs de fonds, que pour les commerçants et les industriels. Relativement au premier groupe d'assujettis, l'impôt de 50 0/0 ou 60 0/0 s'applique à l'intégralité de leurs bénéfices exceptionnels, lesquels comprennent eux-mêmes la totalité du produit net. Quant aux autres assujettis (commerçants et industriels, patentés, sociétés, exploitants de mines), le taux de 50 0/0 ou 60 0/0, s'applique seulement à la portion du bénéfice supplémentaire qui excède 5.000 francs. Comme nous l'avons déjà remarqué, la loi est donc plus rigoureuse pour les fournisseurs occasionnels et les intermédiaires qu'à l'égard des commerçants et des industriels. L'atténuation consistant dans la déduction d'une somme de 5.000 francs du bénéfice imposable (comme bénéfice normal) est refusée aux assujettis du premier groupe; il y a là une faveur faite au commerce et à l'industrie et d'une façon générale accordée à tous ceux qui, par leur profession, ont été amenés à consentir des fournitures à l'Etat. D'autre part, les fournisseurs occasionnels et les intermédiaires sont imposés sur le bénéfice total qu'ils réalisent pendant la guerre, tandis que les assujettis du second groupe ne supportent l'impôt que sur l'excédent du bénéfice de guerre par rapport au bénéfice normal représenté par le profit annuel moyen pendant les trois exercices commerciaux qui ont précédé le 1^{er} août.

Il convient toutefois de présenter ici une observation :

c'est à l'égard de tous les assujettis qu'il y a lieu de tenir compte d'une déduction forfaitaire de 5.000 francs pour le bénéfice normal ou minimum (art. 4) ; tout le surplus constituant le bénéfice exceptionnel pour les contribuables du premier groupe, le bénéfice supplémentaire pour ceux du second groupe. « La loi, écrit M. Magnéro, admet, pour tous les assujettis le principe d'un minimum d'existence affranchi de l'impôt, qui, pour les assujettis du second groupe, se combine avec le bénéfice normal. Cette distinction n'apparaît pas à première vue, à la lecture du texte, de sorte qu'on est tenté de confondre le bénéfice normal et le minimum d'existence, qui, parfois, en effet, ne font qu'un, mais parfois aussi se distinguent l'un de l'autre. C'est ainsi que les assujettis du premier groupe ont droit à une déduction de 5.000 francs, qui ne représente qu'un minimum d'existence, puisqu'il ne peut être question pour eux d'un bénéfice normal, et que tout leur bénéfice est exceptionnel » (1).

Ainsi, si on suppose que le bénéfice exceptionnel de l'un des assujettis est de 50.000 francs ; de ce bénéfice il peut retrancher la somme de 5.000 francs, exempte à l'impôt, comme minimum d'existence et le reste de 45.000 francs sera taxée de 50 0/0.

$$50.000 - 5.000 = 45.000 : 2 = 22.500 \text{ francs.}$$

Il aura à payer 22.500 francs, comme impôt de guerre.

(1) (*Revue parlementaire et politique* du 10 sept. 1916, p. 330).

Si le bénéfice exceptionnel était inférieur à 5.000 francs, alors il n'aura rien à payer.

Supposons à présent, qu'un industriel ou commerçant dont le bénéfice normal était de 40.000 francs, a réalisé pendant la période d'imposition un bénéfice de 100.000. Son bénéfice supplémentaire est donc de 60.000 francs. Comme il bénéficie d'une exonération de 5.000 francs (comme ceux qui ont réalisé un bénéfice exceptionnel), son bénéfice taxable est de 55.000 francs à 50 0/0 sur ces 55.000 francs, le montant de la contribution qu'il aura à acquitter sera 27.500 francs.

$$100.000 - 40.000 = 60.000 - 5.000 = 55.000 : 2 = 27.500 \text{ francs à payer.}$$

— La loi admet, on l'a vu, que de l'excédent des bénéfices de guerre sur les bénéfices de paix on déduise 5.000 francs, avant de partager avec l'Etat. Mais cette somme de 5.000 francs est la même pour la première période de dix-sept mois et pour les suivantes de douze. Il y a là une anomalie, qui a certainement échappé au législateur et qu'il importe de rectifier pour la logique et l'équité. Si 5.000 francs sont déduits pour douze mois, une élémentaire règle de trois implique que, pour dix-sept, il faille déduire 7.083 francs; en tout cas, 7.000 francs en chiffres ronds.

— Nous avons déjà dit que, pour les contribuables du second groupe, commerçants, industriels et exploitants de mines, le bénéfice normal est représenté par le bénéfice

moyen, réalisé par eux dans les trois années antérieures au 1^{er} août 1914. Si, pour une raison quelconque, ils ne fournissent pas cette preuve, ce bénéfice normal est évalué par la loi à 30 fois le principal de la patente, sans jamais pouvoir tomber à un chiffre inférieur, soit à 6 0/0 des capitaux engagés dans le commerce ou l'industrie, soit à une somme de 5.000 francs au choix de l'assujetti; lorsque l'exploitation de ce dernier n'a commencé qu'après le 1^{er} août 1914, la déduction à laquelle il a droit sur son bénéfice total est toujours de 5.000 francs, ou de 6 0/0 des capitaux engagés.

— La contribution sur les bénéfices de guerre vient se juxtaposer à celle qui existe déjà et notamment à celle sur l'impôt général sur le revenu établi par la loi du 15 juillet 1914, applicable depuis le 1^{er} avril 1916, dont le taux actuel est de 20/0; elle est également indépendante de la patente et de la cote personnelle et mobilière, qui sont aussi des variétés d'impôt sur le revenu; la patente porte approximativement sur le bénéfice total du commerçant (notamment la patente des fournisseurs est, en principal, de 0 fr. 25 0/0 de l'importance des marchés); enfin, la contribution sur les bénéfices de guerre se cumule avec la redevance de 12 0/0 due par les exploitants de mines sur les produits nets, et avec la taxe de 4 0/0 établie sur le revenu des valeurs mobilières (dividendes des actions, intérêts des obligations des sociétés, des départements et des villes) par la loi du 29 juin 1872 et par celle du 26 décembre 1890. Tous ces

impôts joueront en même temps parallèlement ; mais cela ne veut pas dire qu'un industriel supportera le tarif plein de chacun d'eux, lorsqu'il y sera soumis, car il s'opérera une réaction de ces divers impôts les uns sur les autres. Exemple : un fournisseur a obtenu de l'Etat, pendant une année de guerre, pour 500.000 francs de marchés, et il a réalisé un bénéfice total de 50.000 francs, alors que son bénéfice normal est de 20.000 francs. De ce chef, il est redevable à l'Etat de mille francs pour le droit proportionnel de patente à 0 fr. 25 0/0 et de :

$$\frac{30.000 - 5.000}{2}, \text{ soit } 12.500 \text{ pour taxe des bénéfices de}$$

guerre ; il aura donc à supporter, du chef de ces deux impôts, une charge totale de 13.000 francs. Seulement cette charge, qui s'impute sur ses frais généraux, diminue d'autant le bénéfice de l'année où elle est payée et, par suite, pour le calcul de l'impôt général sur le revenu, elle doit être déduite du montant des bénéfices réalisés, car tous les impôts payés par le contribuable restreignent nécessairement son revenu ; c'est une vérité tellement évidente qu'elle n'a pas besoin d'être exprimée par un texte. Par application de la même idée, une société qui est assujettie à la taxe sur les bénéfices de guerre ne supportera l'impôt sur le revenu de ses actions et de ses obligations (loi du 29 juin 1872), qu'après défalcation de la contribution de 50 0/0 ou 60 0/0 sur ses bénéfices.

CHAPITRE IV

LE MODE DE TAXATION DE L'IMPOT

(Déclaration ou taxation d'office).

Le législateur s'en rapporte, en principe, au contribuable pour l'établissement du bénéfice de la période de paix et du bénéfice de la période de guerre, sur la comparaison desquels la contribution est établie dans une proportion de 50 0/0 ou de 60 0/0 ; ce sera d'après les livres du contribuable, régulièrement tenus, que ces deux catégories de bénéfices seront taxées. c'est ce qui résulte des art. 4, 5 et 6, par. 4. de la loi.

Le principe est l'obligation de la déclaration ; elle s'impose, aussi bien aux titulaires des marchés qui ne les exécutent pas eux-mêmes et aux intermédiaires (art. 1^{er}, par. 2 et 3), qu'aux personnes et sociétés qui ont, dans une exploitation créée au moment de la guerre, ou préexistante, vendu ou procuré des fournitures destinées à l'armée (art. 1^{er}, par. 4 et 5). Si la loi contient

deux articles à ce sujet. cette particularité provient non pas d'une différence dans le principe de la déclaration qui est nécessaire pour tous, mais d'une distinction dans les indications qui doivent accompagner la déclaration. Mais le principe est celui de la déclaration : le ministre des Finances l'a affirmé à plusieurs reprises au cours des débats parlementaires : « Nous considérons, a-t-il dit, cette déclaration comme indispensable. Nous ne pourrions pas assurer l'exécution de la loi, si on ne nous donne pas des moyens d'investigation. Comme il s'agit de bénéfices extraordinaires, nous n'avons pas d'éléments certains en dehors d'une déclaration que nous pourrions contrôler. La Chambre a rendu la déclaration obligatoire, et elle n'a pas donné à son texte seulement une portée morale; elle l'a sanctionnée encore d'une façon indulgente, mais claire, pour qu'on sache bien que c'est un devoir légal autant que moral de faire la déclaration, et que ceux qui ne la feraient pas, manqueraient au respect qu'ils doivent à la loi » (1).

— S'il s'agit de *fournisseurs non patentés, d'intermédiaires et de bailleurs de fonds*, la déclaration portera sur le bénéfice exceptionnel, réalisé par le déclarant pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914, au 31 décembre 1915, soit pendant une période de 17 mois, comme fournisseurs ou intermédiaires, sous déduction de 3.000 francs; le déclarant doit indiquer à quel titre il

(1) (Discours du ministre des Finances. Sénat. Séance du 26 mai 1916; J. O., p. 464 et 465).

a réalisé ce bénéfice; *cette déclaration doit être faite dans les deux mois suivant le 60^e jour après la promulgation de la loi*. Or, cette formalité ayant eu lieu le 2 juillet, le 60^e jour à partir du 2 juillet est le 31 août 1916, et les deux mois qui suivent s'étendent du 1^{er} septembre au 31 octobre 1916.

Pour les années ultérieures, la déclaration devra être faite dans les trois mois suivant le 31 décembre, c'est-à-dire pendant le premier trimestre de l'année subséquente.

Les assujettis de la première catégorie ne peuvent solliciter aucune atténuation, non seulement à raison du bénéfice normal antérieur, mais aussi à raison de 60,0 des capitaux engagés; la seule déduction admise, en ce qui les concerne, est celle de 5.000 francs pour minimum d'existence (art. 4 de la loi). Seuls les fournisseurs, non patentés et intermédiaires, dont le bénéfice exceptionnel n'excédera pas 5.000 francs sont dispensés de faire la déclaration. Cette règle se comprend; pour les assujettis de la 1^{re} catégorie, il s'agit en effet de contribuables qui n'exercent aucun commerce ou industrie se rapportant à l'opération imposable (C. f. l'art. 4 de la loi), et qui ne faisaient pas le commerce avant le 1^{er} août 1914.

— Au contraire, *celui qui possède une exploitation (les patentés, individus ou sociétés et propriétaires de mines) doit faire une déclaration plus détaillée contenant le calcul du bénéfice imposable (art. 5)*. Pour ces patentés d'avant la guerre, la déclaration comprendra tant le bénéfice normal, c'est-à-dire le bénéfice moyen réalisé pen-

dant les trois derniers exercices, que le bénéfice net d'après son bilan pendant la guerre, et, par voie de différence, le bénéfice supplémentaire. La déclaration à faire par cette catégorie de personnes comprend donc quatre parties :

1° *Le bénéfice net* réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition. La déclaration à faire avant le 31 octobre 1916 devait, par suite, se rapporter au bénéfice net réalisé pendant les cinq derniers mois de l'année 1914 et celui de l'année 1915. Le bénéfice applicable aux cinq derniers mois de l'année 1914 est déterminé par les 5/12 du résultat total accusé par le bilan dressé le 31 décembre 1914. Il doit être calculé comme nous l'avons dit, déduction faite des frais généraux, charges sociales et amortissements ordinaires et supplémentaires ainsi que du prélèvement pour la réserve légale.

2° *Le montant du bénéfice normal*, calculé comme il a été dit ci-dessus, est présenté distinctement à l'égard de chaque exploitation : ce bénéfice normal est le bénéfice net moyen obtenu durant les trois années qui ont précédé le 1^{er} août 1914. Mais il se peut que certains commerçants ne tiennent pas à déclarer ce qu'ils ont gagné pendant les années ayant précédé la guerre, c'est-à-dire en 1911, en 1912, en 1913. Aussi le contribuable a-t-il le choix entre la déclaration du bénéfice normal d'avant la guerre et un forfait accepté par l'Etat. Ce forfait résultera de l'évaluation, par le contribuable, de son bé-

néfice normal, à une somme égale à 30 fois le principal de la patente, sans que cette somme puisse être inférieure à 5.000 francs ou 6 0/0 des capitaux engagés dans l'entreprise.

Quelle est la patente qui doit être prise pour base du calcul forfaitaire ?

Le texte de la loi ne contient aucune précision si la patente sera celle à laquelle le contribuable se trouvait imposé avant le 4 août 1914, ou la patente afférente à la période de guerre imposable. Avant que la loi du 2 juin 1917 vienne préciser cette question, l'Administration des contributions directes indiqua ses préférences pour la seconde interprétation. La patente prise pour base du revenu normal, *était celle de la période de guerre*, prévue par l'article 22 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui décide que : « les fournisseurs des administrations publiques sont imposables au droit fixe de patente, soit d'après le tarif, afférent à leurs opérations industrielles, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur, à raison de 0.25 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, du montant annuel de leurs fournitures, suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé. »

Ainsi supposons un industriel, qui, avant les hostilités, avait une patente de 200 francs.

En 1916, comme fournisseur de l'Etat, le montant de ses fournitures s'élève à 600.000 francs ; sa patente sera de $600.000 \times 0,25 : 100 = 1.500$ francs. Suivant que

l'on prendra comme base pour l'évaluation du bénéfice normal, cette dernière patente, ou celle du temps de paix, ce bénéfice sera :

$$200 \times 30 = 6.000 \text{ francs (temps de paix)}$$

$$\text{ou } 1.500 \times 30 = 45.000 \text{ francs (temps de guerre).}$$

On voit que si l'art. 22 touche les patentables d'une patente très élevée, quand le chiffre de leurs fournitures est important, leur situation devient de plus favorable, quand il s'agit d'établir l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre, parce que en multipliant par 30 le principal de cette patente, ils grossissent le chiffre du bénéfice normal moyen, qui viendra en déduction du bénéfice réalisé pendant la guerre.

Cette interprétation primitive n'existe plus actuellement, car la loi du 2 juin 1917 a précisé ce point :

D'après la loi : « *Pour l'application de l'art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916, le principal de la patente susceptible de servir de base à l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal, doit s'entendre de la moyenne des principaux de la patente se rapportant aux trois années antérieures à 1914* ».

« *Si le contribuable n'a été patenté que postérieurement au 1^{er} janvier 1911, l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal sera effectuée d'après la moyenne des principaux de la patente imposée jusqu'au 1^{er} août 1914.* »

Il résulte donc de cette loi, que le principal de la patente

(1) (J. Officiel du 6 juin, p. 4.414).

à prendre pour base du calcul forfaitaire est celui constitué par la moyenne des principaux des patentes de 1911, 1912, et 1913.

Exemple :

Le principal de la patente 1911...	200 frs.
— — — 1912...	245 «
— — — 1913...	245 «
Total...	690 frs.

La moyenne de base sera $\frac{690}{3} = 230$ francs.

Si le contribuable n'a été patenté qu'à partir de 1912, il totalisera les principaux de ses patentes 1912 et 1913, en prendra la moitié et aura ainsi sa moyenne de base.

En dehors de cela, *la loi du 2 juin 1917 a un effet rétroactif* : il résulte de cela que toutes les déclarations antérieures, qui ont été établies sur le forfait de 30 fois le principal de la patente, basé sur celle de la période d'imposition, seront annulées et établies d'après la base nouvellement fixée (1).

Le contribuable pourrait même dans sa déclaration, en choisissant conditionnellement le forfait de 30 fois la patente, indiquer le chiffre du bénéfice réel d'avant-guerre qu'il se réserve de prendre pour base du bénéfice normal.

C'est en vain qu'on lui opposerait l'art. 5 (§ 2) de la loi aux termes duquel il n'est admis à choisir le forfait de 30 fois la patente que, s'il ne veut ou ne peut four-

(1) (Léon Parisot, *Bénéfice de guerre*, pages 46 et s.).

nir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice réel, car au cas particulier, il ne veut les fournir que si le chiffre de 30 fois la patente est inférieure ; si ce chiffre est supérieur à celui du bénéfice réel, la condition à laquelle était subordonnée la validité de sa déclaration du bénéfice réel est défaillie, et, par suite, cette déclaration doit être considérée comme non avenue.

En admettant l'interprétation contraire, serait contraire aux art. 2 (§ 3) et 9 (§ 9) qui exprimaient qu'en aucun cas le bénéfice normal ne peut être inférieur ni à 5.000 frs ni à 6 0/0 des capitaux engagés, ni à 30 fois la patente (1).

3° La déclaration doit encore comporter *l'excédent qui constitue les bénéfices supplémentaires* ; celui-ci doit être énoncé distinctement par exploitation et le total des suppléments par exploitation est additionné pour représenter le bénéfice imposable (art. 2, § 4), après les déductions autorisées par la loi.

4° La déclaration doit, en effet, contenir, de plus, par exploitation, *les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels, en vertu du 1^{er} § de l'art. 3*. Ce texte autorise, nous l'avons vu, la déduction des amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales, effectuées en vue de fournitures de guerre. Le

(1) (Maguero, *Contribution sur les bénéfices de guerre*, page 182).

législateur autorise également la déduction des sommes correspondant à l'intérêt pour 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

Pour les *exploitants de mines*, l'art. 5 les oblige, comme les autres patentes ayant réalisé des bénéfices de guerre, à passer une déclaration de leur bénéfice supplémentaire, dans la même forme que les patentes ordinaires.

Toutefois on a fait remarquer avec raison, qu'un pareil luxe d'indications était superflu en ce qui concerne la déclaration des propriétaires de mines. D'après les articles 9 (§ 5) et 10 de la loi du 1^{er} juillet 1916, *les exploitants de mines sont imposés sur l'excédent du produit net de la période imposable, par rapport au produit net normal, constitué par la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs du 1^{er} août 1914, tel qu'il est fixé en vue de la perception de la redevance proportionnelle établie par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810.* Ce texte a été modifié par l'art. 4 de la loi de finances du 8 avril 1910. D'après ce dernier texte, toutes les fois que la concession est exploitée par une société anonyme, ou même en commandite, ou à parts d'intérêts, dont les dividendes sont déterminés par délibération des conseils d'administration ou des assemblées générales, cas le plus fréquent, *c'est le dividende distribué qui sert de base*, non seulement à l'impôt de 4 0/0 sur le revenu, établi par la loi du 29 juin 1872, mais aussi à la redevance proportionnelle de 6 0/0 du produit

net, de l'exploitation de la concession pendant l'année précédente, dont 5 0/0 au profit de l'Etat et 1 0/0 en faveur des communes. La redevance des mines qui était de 6 0/0 d'après la loi de 1910, a été doublé par l'article 7 de la loi du 30 décembre 1916; à 12 0/0 dont 10 0/0 au profit de l'Etat et 2 0/0 au profit des communes: A défaut de délibération sur la distribution des dividendes, le bénéfice imposable est évalué directement par les ingénieurs des mines qui procèdent par voie d'évaluation directe à la détermination du bénéfice imposable, et la loi du 21 avril 1810, art. 33, reste applicable.

— La détermination forfaitaire du bénéfice normal à trente fois la patente, ne s'applique évidemment pas à ces assujettis, puisque la redevance proportionnelle remplace la patente, pour ceux d'entre eux qui se livrent à des opérations commerciales ou industrielles, se rapportant à l'exploitation de la mine.

Mais les exploitants sont incontestablement fondés à réclamer, le cas échéant, le bénéfice normal forfaitaire de 5.000 francs par an, ou 6 0/0 des capitaux engagés.

— De plus, les assujettis qui auraient des exploitations accessoires sujettes à la patente, telles qu'une usine où l'on traite les matières extraites, et qui ont déclaré distinctement le bénéfice afférent à cette exploitation sont fondés, s'ils y ont intérêt, à déduire comme bénéfice normal de cette exploitation distincte le forfait de 30 fois la patente.

Mais, en tout cas, le produit net normal d'une mine

étant fixé soit par la loi de 1810, art. 33, soit par celle du 8 avril 1910, art. 4, la différence entre le bénéfice normal et le bénéfice imposable apparaît facilement, et l'on ne s'explique pas pourquoi le législateur du 1^{er} juillet 1916, n'a pas dispensé les propriétaires de mines de la déclaration exigée par l'art. 5 qui soumet les exploitants de mines à la même déclaration que les patentés, celle du bénéfice net réalisé, tandis que d'après l'art. 9 (§ 5) *lorsque les exploitants de mines n'ont pas produit leur déclaration dans le délai légal, ils sont taxés d'office, par la comparaison du produit net, servant de base à la redevance proportionnelle avec la moyenne du produit net correspondant d'avant guerre ; enfin d'après l'art. 10. « Pour les entreprises visées au 5^e § de l'art. 1 (entreprises minières) le bénéfice imposable est établi, d'après le produit net servant de base à la redevance proportionnelle ».*

On voit l'avantage que ces exploitants, lorsqu'ils sont constitués en sociétés, auraient à se laisser taxer d'office sur leurs bénéfices distribués, plutôt que de déclarer leurs bénéfices réalisés ; ils supporteraient, il est vrai, une contribution de 55 ou 66 0/0 (au lieu de 50 ou 60 0/0) sur leurs bénéfices supplémentaires (art. 14), mais ils éviteraient l'impôt sur les sommes mises en réserve ou affectées à l'amortissement du capital (Maguero, p. 142).

— Les sociétés minières n'ont pas, semble-t-il, à déclarer les sommes affectées à la réserve légale et aux amor-

tissements, leur indication n'ayant aucun sens en ce qui les concerne, puisque toutes ces déductions ont été opérées avant la fixation du dividende à distribuer.

Le contribuable peut obtenir un délai supplémentaire pour faire sa déclaration (art. 6) et sa demande peut être accueillie, pour des motifs de deux ordres différents : d'abord, il se peut que le bilan de l'assujetti ne cadre pas avec l'année normale. Ainsi un industriel a l'habitude d'arrêter chaque année son bilan au 30 juin. Il se trouve, par suite, quant à présent dans l'impossibilité de faire la déclaration du bénéfice réalisé par lui au cours de la première période imposable (1^{er} août 1914-31 décembre 1915) ; de même les assujettis des pays envahis, les héritiers, les mobilisés, se heurteront le plus souvent à une impossibilité analogue ; dans tous ces cas, des prolongations de délai pourront être accordées. La demande d'un délai supplémentaire est adressée, avec les motifs de l'empêchement qu'il entend invoquer au Directeur Général des contributions directes (1).

— Elle doit être adressée, par l'intéressé 30 jours au moins avant l'expiration du délai légal, c'est-à-dire 30 jours avant le 2 oct. 1916 pour la première déclaration, et 30 jours avant le 2 mars 1917 pour les autres. La de-

1) (Voir à cet égard le décret du 3 août 1916, promulgué au *Journal Officiel* du 5 août).

mande est soumise à l'appréciation de la Commission du premier degré (dont la composition sera indiquée ci-après).

Si celle-ci estime que le motif d'empêchement allégué n'est pas valable, l'assujetti en sera avisé par lettre recommandée, avec avis de réception. Si le délai normal pour passer la déclaration a encore plus de 15 jours à courir au moment de la réception de cet avis, aucun délai supplémentaire n'est accordé au contribuable ; au cas contraire, il en aura 15 jours, à partir de la notification du refus de propagation pour produire sa déclaration.

— Lorsque la Commission aura constaté que l'empêchement ayant motivé la prolongation du délai de déclaration a cessé d'exister, le Directeur des contributions directes en préviendra l'intéressé, par lettre recommandée avec avis de réception, en lui impartissant, pour produire sa déclaration, un délai de 3 mois, lequel courra à partir de la réception de l'avis.

En tous cas, les assujettis, mobilisés ou non, qui seront empêchés de souscrire, dans les délais impartis par les articles 4 et 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916, la déclaration prévue pour l'établissement de la contribution extraordinaire instituée par ladite loi, disposeront, pour produire cette déclaration d'un *délai supplémentaire prenant fin au plus tard trois mois après la date de la cessation des hostilités* (1).

(1) (Décret du 3 août 1916, article 1, J. O. du 6 août 1916).

Cette date constitue le dernier terme accordé aux assujettis quels qu'ils soient, pour souscrire leur déclaration.

En ce qui concerne les contribuables des régions envahies, il faut faire la distinction suivante :

1° L'industriel qui a son entreprise principale en région non envahie et des installations ou des capitaux employés dans des entreprises situées en pays envahi, cet industriel est tenu à la *déclaration immédiate*, conforme à l'art. 5 et il ne pourra pas bénéficier d'un délai supplémentaire.

Il aura à déduire seulement du bénéfice supplémentaire une somme qui représente 6 0/0 des capitaux engagés dans les exploitations situées en pays envahi ou sinistré, et les sommes correspondant à l'amortissement habituel de ces exploitations.

2° L'industriel a son exploitation principale en territoire envahi, mais ses succursales en région non envahies, *seulement alors* ce contribuable pourra bénéficier de délais supplémentaires, pour faire sa déclaration (1).

..

Les déclarations se font dans la même forme que celles relatives à l'impôt sur le revenu, créées par la loi du 15 juillet 1914. Elles sont rédigées, d'après l'article 6, *in fine*, sur des formules déposées dans les mairies,

(1) (L. Parisot, *Bénéfices de guerre*, p. 189).

dûment certifiées par les déclarants et adressées au Directeur des contributions directes du département où se trouve située la commune du principal établissement, ou du siège social des personnes ou des sociétés intéressées.

— En cas de pluralité d'établissements, c'est le directeur du département où se trouve le principal établissement qui est compétent. — Par le principal établissement il faut comprendre la principale exploitation.

— Elles peuvent être faites par mandataires, lorsque les contribuables sont empêchés de la produire eux-mêmes, par exemple pour cause d'absence, maladie ou autre cas de force majeure.

Le défaut de déclaration entraîne une majoration de 10 0/0 de la contribution et la taxation d'office à laquelle le législateur n'a pas fixé de maximum (art. 14).

— La déclaration doit être faite, pour les sociétés en commandite simple ou en nom collectif, par les gérants ; pour les sociétés anonymes, par un ou plusieurs administrateurs agissant conformément aux statuts.

— En cas de décès de l'assujetti, les héritiers sont tenus solidairement, conformément aux art. 724, 777, 1014, et 1024 C. civ., des obligations qui incombent au défunt. La règle est, d'ailleurs, la même pour tous les impôts directs.

— Mais alors une question se pose : les bénéfices de guerre, faisant partie de l'actif laissé par le défunt, sont déjà assujettis par les lois existantes (loi du 22 frimaire an VII, et du 25 février 1901), à l'impôt des mutations

par décès. Les deux impôts vont-ils donc se cumuler sur le même bien ? Il faut répondre négativement ; d'après les déclarations faites à la Chambre par le Directeur Général des contributions directes, il faut dire que l'impôt de mutation par décès, ne peut pas être perçu cumulativement avec la taxe sur les bénéfices de guerre, et qu'il est restituable, par application de la loi du 1^{er} janvier 1912, qui a abrogé l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII (non restitution des droits régulièrement perçus), s'il a été payé par double emploi (1).

— Parmi les redevables du premier groupe, fournisseurs non patentés et intermédiaires, il pourra s'en trouver qui n'aient pas de résidence en France. Dans ce cas, nous pensons que le lieu d'imposition est celui où a été passé le marché à l'occasion duquel la taxe est due.

— Il est délivré récépissé de la déclaration. Le récépissé indique la date à laquelle la déclaration est parvenue au directeur et établit par là si elle a eu lieu dans le délai légal. Le contribuable agira prudemment en transmettant sa déclaration par pli recommandé, car le reçu de la poste constitue une preuve qui, d'après la jurisprudence administrative, est opposable à l'administration (2). De ce que la déclaration est obligatoire, il ne faut pas conclure d'ailleurs que tous les commerçants sont tenus d'en faire

(1) (*J. O.*, Chambre, Séance du 30 juin 1916, p. 1.468).

(2) (Conseil d'Etat, arrêts des 27 janvier, 26 mars et 13 décembre 1904 ; Recueil Lebon, p. 59, 297 et 765).

une. De même qu'en matière d'impôt général sur le revenu, le contribuable dont le revenu ne dépasse pas 3.000 francs d'après la loi du 30 décembre 1916 (avant c'était 5.000 francs), est affranchi de la déclaration, de même en est dispensé, relativement à la loi du 1^{er} juillet 1916, le commerçant qui n'a réalisé aucun bénéfice exceptionnel.

En somme, l'obligation de la déclaration, en dehors des bénéficiaires des marchés de fournitures ou des intermédiaires, ne s'adresse qu'aux commerçants ou industriels qui, depuis le 1^{er} juillet 1914, ont gagné plus d'argent qu'auparavant. Du moment qu'un assujetti s'abstient de faire la déclaration, son silence fait présumer qu'il n'a pas réalisé de bénéfice de guerre, sauf le droit, pour l'administration, de prouver le contraire. Il peut aussi passer une déclaration négative; cette faculté lui est offerte par l'art. 5, *in fine*, dont la disposition est analogue à celle contenue dans l'art. 7 du décret du 15 janvier 1916 quant aux personnes non passibles de l'impôt sur le revenu; *mais la déclaration négative est absolument facultative* (art. 9, § 2).

A défaut de déclaration, au cas où le contribuable était astreint à en souscrire une dans le délai fixé, il sera mis en demeure de le faire, par un avis administratif, adressé sans doute sous forme de lettre recommandée, et l'invitant à se présenter devant la Commission départementale (art. 8, § 3). Si, après un nouveau délai d'un mois depuis la réception de cet avis, l'assujetti n'a pas

fait de déclaration, *il sera taxé d'office* (art. 9, § 1), à moins qu'il n'ait répondu à la mise en demeure par la déclaration négative (art. 9, § 2). Si la déclaration négative est contraire à la réalité, l'assujetti est frappé d'une surtaxe de moitié de l'impôt régulièrement exigible (art. 13). S'il n'a passé aucune déclaration, alors qu'il devait en souscrire une, la pénalité est du dixième (art. 14).

..

C'est une Commission départementale, dont nous indiquerons ci-après la composition, qui examine et contrôle les déclarations et qui établit aussi la taxation d'office à l'égard des contribuables qui n'ont fait aucune déclaration. Le législateur se borne à appliquer ici les principes déjà établis relativement à l'impôt sur le revenu, en vigueur depuis le 1^{er} avril 1916, par la loi du 15 juillet 1914. Il s'agit en effet d'impôts analogues, puisque la matière imposable est la même dans les deux cas. Assurément toutes les personnes frappées par l'impôt sur le revenu ne sont pas soumises à la contribution sur les bénéfices de guerre, mais il est évident que tous ceux qui sont redevables de cette dernière, sont inscrits au rôle de l'impôt sur le revenu pour 1916. Il semble dès lors qu'il eût été logique de décider que l'autorité chargée de la taxation d'office des bénéfices de guerre serait, comme pour l'impôt sur le revenu, le con-

trôleur des contributions directes. Mais, à raison du surcroît de travail que l'assiette de l'impôt sur le revenu (loi du 13 juillet 1914) a imposé aux contrôleurs des contributions directes, le Ministre des Finances a demandé et obtenu du Parlement, que ces fonctionnaires fussent dispensés d'une mission analogue quant à la taxation des bénéfices de guerre. Cette tâche a été confiée à un autre organisme de contrôle, qui apparaît comme une innovation dans notre législation fiscale, et qui est constituée par une Commission de hauts fonctionnaires siégeant au chef-lieu de chaque département.

Cette commission comprend au minimum quatre hauts fonctionnaires des Finances :

Le Trésorier Payeur Général.

Le Directeur des contributions directes.

Le Directeur des contributions indirectes.

Le Directeur de l'Enregistrement.

En outre, dans le ressort de chaque direction des douanes, la Commission comprend le Directeur de cette Administration dans le département, ou un agent supérieur délégué par lui.

La Commission est présidée par le chef de service ou par le plus ancien en grade. Un agent des contributions directes, désigné par la direction, remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

S'il est nécessaire, il pourra être constitué plusieurs commissions dans le même département, en vertu d'un

arrêté du Ministre des Finances qui fixe le siège et la circonscription de chacune d'elles.

D'après nos renseignements, il en a été formé sept pour Paris et le département de la Seine. — Ces Commissions supplémentaires seront composées d'Agents supérieurs de chacune des Administrations visées ci-dessus, désignés par le Chef de service, appelé à faire partie de la Commission originaire.

La composition de cette Commission exclut l'intervention de tout industriel ou commerçant. — On n'a pas voulu que des négociants puissent être constitués en juges de leurs concurrents et le secret des affaires commerciales a paru mieux garanti par l'attribution du contrôle à des fonctionnaires qui sont liés par le secret professionnel. On a objecté, sans doute, que le personnel de l'Administration n'est pas toujours au courant de la comptabilité commerciale et des écritures, lesquelles ne fonctionnent pas, en pratique, de la même manière que celles de la comptabilité publique. Mais la présence du Directeur de l'Enregistrement au sein de la Commission, répond péremptoirement à cette objection : l'Administration de l'Enregistrement est, par profession, habituée à déchiffrer les bilans des entreprises commerciales ; elle exerce un droit de communication dans tous les sièges des sociétés ; elle contrôle leur comptabilité en vue de s'assurer que les trois taxes (impôt du timbre sur les actions et obligations, loi du 5 juin 1850 ; impôt de transmission, sur la circulation des titres, loi du 28 juin

1857; impôt sur le revenu des actions et obligations, loi du 29 juin 1872) ont été régulièrement perçues, et qu'il n'y a eu aucune dissimulation de la matière imposable; elle est dès lors absolument qualifiée pour la mise en œuvre d'un impôt dont l'application implique la connaissance et la comparaison des bilans des Maisons de commerce.

La mission de la Commission départementale est double : d'une part, elle est chargée d'examiner et de contrôler les déclarations (art. 8), car la loi du 1^{er} juillet 1916, plus stricte que celle du 15 juillet 1914, n'admet pas de plein droit la sincérité des déclarations de revenu. D'autre part, cette Commission taxe d'office les assujettis qui n'auront pas produit leur déclaration dans les délais légaux (art. 9 de la loi du 1^{er} juillet 1916). *La Commission de Contrôle constitue, une sorte de tribunal de première instance sans cependant qu'elle ait de pouvoirs judiciaires bien définis.* Si le contribuable n'est pas content des décisions prises par la Commission de Contrôle, il peut faire appel à la Commission Supérieure.

D'après l'art. 8, § 1 de la loi, la Commission examine les déclarations, et, si elle en conteste l'exactitude, elle en avise l'intéressé, pour que celui-ci puisse défendre ses droits.

Elle classe les déclarations en deux catégories : celles qui lui *paraissent sincères* et celles qui lui *semblent suspectes*.

A l'égard des premières, la loi ne règle pas la situa-

tion des déclarants, dont les affirmations n'auront soulevé aucune objection de la part de la commission. Le contribuable recevra une feuille nominative émanant de son percepteur et l'invitant à acquitter le montant de sa contribution.

Cette feuille de contributions directes servira de preuve d'avoir fait la déclaration.

Pour les secondes, la Commission peut alors opérer suivant deux procédures différentes, *l'une amiable et facultative, l'autre obligatoire.*

La *procédure amiable* consiste à convoquer l'intéressé et lui demander la communication de tous les documents de nature à justifier les bases d'imposition. La Commission peut demander également la communication de tous les documents utiles aux Administrations de l'Etat, des départements et des communes. Mais ces vérifications ne peuvent avoir lieu que chez les assujettis et en présence de ceux-ci (art. 8, § 2). Les documents dont il s'agit, seront principalement les marchés qui auront pu être passés en vue d'une fourniture à l'Etat. Les vérifications sur place s'entendent de la vérification des livres, de l'examen des installations, etc. Mais il importe de remarquer que *la Commission départementale ne dispose pas de pouvoirs judiciaires* ; elle ne peut pas contraindre matériellement les intéressés à produire leurs livres ; elle n'a le droit d'accomplir sa mission chez les assujettis qu'en leur présence et avec leur consentement ; elle n'est en aucune manière assimilable à un juge d'ins-

truction, armé du pouvoir de faire saisir des documents là où bon lui semble. Elle n'est ni une juridiction d'instruction, ni une juridiction de jugement : son rôle se borne au droit de ne pas accepter les déclarations suspectes et de fixer à sa guise le chiffre du bénéfice exceptionnel, qui sera frappé de la contribution spéciale. En un mot, la seule sanction du refus opposé par l'assujetti aux vérifications sur place sera la taxation d'office (1).

Si les explications données par le contribuable, à cette procédure amiable, ne satisfassent pas la Commission, celle-ci, avant qu'elle prenne une décision, procède à une nouvelle enquête, qui est *la procédure obligatoire*.

Le contribuable est invité par lettre recommandée, lui indiquant les points contestés, à comparaître dans le délai d'un mois devant la Commission, pour se faire entendre sur les points qui font l'objet du désaccord.

Le point de départ de ce délai d'un mois est la date de réception, par l'intéressé, de la lettre recommandée.

Si ce délai n'est pas observé, il y aura violation de la loi. Mais d'un autre côté, ce délai n'est pas de rigueur en ce sens que l'intéressé pourra en obtenir la prorogation amiable, s'il désire se faire entendre par la Commission.

Dans cette lettre, la Commission doit lui faire con-

(1) (Déclaration de M. Ribot au Sénat, Séance du 25 mai 1916, J. O. p. 451).

naître aussi le montant des bénéfices supplémentaires ou exceptionnels qu'elle croit que le contribuable a réalisé.

Le contribuable peut venir lui-même se faire entendre, ou il peut faire parvenir à la Commission dans le délai ci-dessus, par lettre recommandée, son acceptation ou ses observations.

Les observations pourront être présentées sous forme de mémoires, comme les défenses produites par les redevables en matière d'enregistrement, devant les tribunaux.

Le droit pour les intéressés de présenter à la Commission des observations verbales, est absolu et doit être d'autant plus sauvegardé que devant la Commission Supérieure la procédure est écrite.

Il est admis par l'administration, que le contribuable pourra se faire assister d'un conseil (Circ. 8 déc. 1916, § 24).

Ce n'est qu'après l'accomplissement de ces formalités que la Commission fixe les bases de l'imposition. Sa décision doit être motivée. Elle est notifiée à l'intéressé, qui a un mois pour se pourvoir devant la Commission Supérieure (art. 8, § 5 et art. 11).

*
* *

La loi du 1^{er} juillet 1916 prévoyait que, si l'assujetti se pourvoit, il est sursis à son inscription au rôle jusqu'à ce que cette Commission ait statué.

Le projet, de M. Joseph Thierry, déposé le 22 juin 1917 à la Chambre, contient une disposition supprimant l'effet suspensif des pourvois formés contre les décisions des Commissions du premier degré, devant la Commission Supérieure.

Ceux qui formeront des pourvois, seront tenus *de payer la moitié des droits dont ils sont redevables*, sous réserve de rectification après solution du pourvoi.

Lorsque l'assujetti n'aura pas produit sa déclaration dans le délai légal, il sera mis en demeure de le faire, et un avis administratif lui sera adressé à cet effet. La loi ne dit pas en quelle forme. Ce sera sans doute par lettre recommandée. Si, après un nouveau délai d'un mois écoulé, depuis la réception de cet avis, il n'a pas fourni sa déclaration, il sera taxé d'office (art. 9, § 1).

Si l'assujetti ne se croit pas imposable, il pourra répondre à la mise en demeure par une *déclaration négative* (art. 9, § 2).

Cette déclaration est facultative et le particulier ou la société qui ne la fait pas n'encourt aucune pénalité, dès lors qu'il n'a réalisé aucun bénéfice supplémentaire ou exceptionnel imposable.

Si, au contraire, il a réalisé un bénéfice supplémentaire, le fait d'avoir souscrit une déclaration négative le rend passible d'une surtaxe de moitié pour insuffisance (art. 13), tandis que la pénalité qu'il encourt, s'il n'a passé aucune déclaration, n'est que du dixième (art. 14).

Mais s'il a été de bonne foi dans sa déclaration négative,

tive, notamment s'il a fourni à la Commission tous les éléments permettant à celle-ci de redresser la déclaration et de dégager le bénéfice imposable, il n'encourra aucune pénalité.

..

On s'est demandé, au sujet de la taxation d'office, comment l'Administration s'y prendrait, pour découvrir ceux des assujettis, qui ont négligé de se soumettre à la loi et de faire la déclaration. Comment, en d'autres termes, arrêter la liste des contribuables, qui tombent sous le coup de la nouvelle taxe et qui se sont renfermés dans un silence prudent mais frauduleux ?

Assurément, pour un certain nombre d'assujettis, le contrôle sera possible :

— Les Sociétés, d'abord, échapperont difficilement à la loi car le service de l'Enregistrement, représenté à la Commission départementale par son chef de service local, connaît toutes les sociétés anonymes en raison des *déclarations d'existence* que leur sont imposées par la loi fiscale du 23 juin 1857.

— Les opérations des sociétés en commandite simple ou en nom collectif ne lui échappent pas davantage, attendu que la loi du 22 juillet 1867, soumet les Sociétés à une publicité par dépôt des statuts aux greffes de la justice de paix et du tribunal de commerce, assujettis,

comme les sociétés elles-mêmes, au contrôle de l'Enregistrement, lequel d'ailleurs connaît déjà la société par la perception de l'impôt sur l'acte constitutif. Les noms de ces sociétés sont inscrits sur le rôle des patentes.

— Les exploitants de mines seront aussi facilement découverts, en raison des formalités nécessaires à l'obtention de la concession et de la notoriété de l'exploitation.

— L'inscription sur le rôle des patentes, permettra de retrouver les commerçants et les industriels; certains même, comme ceux qui s'adonnent au commerce d'alimentation, seront révélés non seulement par les rôles des patentes, mais aussi à l'aide des éléments de contrôle dont dispose l'Administration des contributions indirectes. Or, les diverses Administrations dont la surveillance peut utilement s'exercer étant représentées à la Commission départementale, le contrôle de celle-ci sera réellement efficace. Toutefois, la Commission aura beaucoup plus de peine à saisir les assujettis de la première catégorie, les industriels ou les commerçants d'occasion et les personnes qui auront servi d'intermédiaires pour les marchés, soit qu'elles les aient simplement reçus sans les exécuter et en les rétrocédant, soit qu'elles se soient bornées à utiliser leur influence. Peut-être l'organisation d'un certain contrôle dans les bureaux des Ministères permettra-t-elle d'empêcher la dissimulation des titulaires occasionnels des marchés et surtout des sous-traitants, qui seront généralement des patentés.

Mais, vis-à-vis *des intermédiaires*, on ne voit pas comment l'Administration pourra les découvrir, et il faudra beaucoup de perspicacité aux agents de l'Etat, pour saisir la trace de personnes, par lesquelles aura passé la filière des marchés, depuis la commande jusqu'à la livraison des fournitures.

En tout cas, et en supposant que, soit par une saine compréhension de leurs devoirs, soit par un hasard heureux, tous les contribuables, même les intermédiaires, se dévoilent à la Commission, *celle-ci procédera de la façon suivante* : s'il s'agit d'un contribuable qui n'a fait aucune déclaration, *la Commission taxera d'office comme il suit, les contribuables* :

1° Pour *les non patentés*, bénéficiaires de marchés de fournitures, intermédiaires, personnes interposées, etc., elle aura recours aux éléments recueillis par les services publics et notamment à l'examen des marchés (art. 9, § 4). Elle cherchera notamment à connaître l'existence des intermédiaires, soit par des renseignements demandés à l'Administration de la Guerre, soit par les indications que pourra lui fournir l'Enregistrement, en raison des indices que l'analyse des actes publics et privés lui fournit sur le mouvement des capitaux mobiliers ou immobiliers ;

2° Pour *les exploitants de mines*, le bénéfice imposable est établi, d'après le produit net servant de base à la redevance proportionnelle. L'opération sera ici des

plus simples, puisqu'il suffira de comparer les produits nets réalisés avant et pendant la guerre, qui servent de base à la redevance proportionnelle ;

3^e—Pour *les sociétés* la Commission ne rencontrera pas non plus de grandes difficultés. Elles établissent toutes un bilan annuel et l'Administration pourra aisément s'y référer, que ce bilan soit ou non soumis à la publication, il lui suffira de comparer les bilans de trois exercices, antérieurs au 1^{er} août 1914, avec celui de l'exercice imposable.

Il est à remarquer que, dans l'art. 9, § 6, le législateur indique que *la taxation d'office se fera au moyen de la comparaison des bilans, dans les sociétés soumises à la publication de ces documents*. Les expressions de la loi sont ici d'une obscurité manifeste, car le nombre des sociétés légalement obligées à la publication de leur bilan est, en France, des plus restreints ; on ne peut guère citer que les sociétés de capitalisation, d'assurances sur la vie et les entreprises analogues, assujetties à la publication de leur bilan par les lois du 17 mars 1903, art. 11, et du 19 déc. 1907, art. 11 ; mais elles n'occupent qu'une place modeste, dans la statistique générale des sociétés. Dans toutes les autres (sociétés anonymes ou sociétés par actions), c'est seulement aux actionnaires que les bilans doivent être communiqués (loi du 24 juillet 1867, art. 12 et 35). Il est probable, que le législateur a entendu viser les sociétés, qui sont tenues de communiquer leur bilan aux actionnaires, c'est-à-dire

les sociétés anonymes et en commandite par actions— (Cf. Magnéto, *art. cité*, p. 332).

4^e Restent les *simples patentés*, c'est-à-dire les titulaires de Maisons de commerce non constituées en sociétés. La loi dit qu'ils seront taxés, de même que les sociétés non soumises à la *communications de leurs bilans*, d'après les éléments dont dispose la Commission (art. 9, § 7). La Commission prendra des renseignements auprès des diverses Administrations, fera procéder par elles à des vérifications sur place en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés, l'intéressé pouvant d'ailleurs se refuser à laisser les agents de l'Administration pénétrer chez lui. La Commission pourra également s'appuyer sur des assimilations avec des industries de même nature dont le bilan aura été communiqué.

En aucun cas, porte la loi (art. 9, § 9), *le bénéfice normal d'avant la guerre ne peut être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs, ni à 30 fois le principal de la patente, ni à 6 0/0 du capital engagé*. L'intéressé s'arrêtera naturellement à celui de ces trois minima qui lui sera le plus favorable. Grâce à cette disposition de la loi, tous ceux qui, pendant les hostilités, n'auront pas gagné plus de 5.000 francs seront affranchis de la nouvelle contribution. Mais il faut remarquer que cette disposition reste sans application, pour les assujettis des deux premiers groupes (fournisseurs non patentés et intermédiaires), pour lesquels la loi n'admet

qu'une seule déduction forfaitaire, celle de 5.000 francs (art. 4, § 1).

Dans sa taxation d'office, *la Commission est-elle tenue d'opérer les déductions autorisées par l'art. 5, § 1, et § 3?* Ces déductions portent sur : 1° Les sommes affectées à la réserve ainsi qu'aux amortissements habituels ; 2° Les pertes d'exploitation ; 3° Les amortissements supplémentaires ; 4° L'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les pays envahis ou sinistrés et l'amortissement habituel de ces entreprises. — Il semble qu'il faut répondre affirmativement, car la taxation d'office suppose évidemment que la Commission fait elle-même tout le travail qui aurait dû incomber au déclarant ; elle doit donc établir de la même manière le chiffre de la matière imposable. Il est par suite à supposer, que la Commission prendra en considération les prélèvements destinés aux amortissements et à la réserve, du moment que le bilan est le document principal susceptible de servir de base à la taxation. L'assujetti aurait d'ailleurs le droit de demander ces déductions devant la Commission Supérieure.

Une fois la taxation établie, la commission doit en avertir le contribuable intéressé. Cette notification aura lieu par l'intermédiaire de l'Administration des Contributions directes, qui enverra une lettre recommandée con-

tenant copie du travail de la commission, ce travail consistant à arrêter, pour chacune des exploitations du contribuable, les chiffres concernant :

1° Le bénéfice fixé pour la période à laquelle se rapporte l'imposition ;

2° La déduction opérée à titre du bénéfice normal ;

3° L'excédent constituant la base de la taxation.

La notification doit être faite en principe au domicile réel du contribuable, mais elle pourrait l'être également au domicile élu, le cas échéant, comme en matière de contributions directes.

Pour une société, c'est au siège social que la notification doit avoir lieu et non au domicile personnel du mandataire.

L'assujetti taxé d'office a un délai d'un mois, qui compte du jour où il a reçu la notification, pour déclarer qu'il se considère injustement imposé. Il peut formuler en ce cas une requête à la Commission Supérieure ; c'est à lui de faire la preuve du chiffre exact de ses bénéfices exceptionnels ou supplémentaires (art. 40, § 2).

Le délai d'un mois passé, la décision de la Commission départementale devient définitive.

CHAPITRE V

LES RECOURS DEVANT LA COMMISSION SUPÉRIEURE

La décision, par laquelle la Commission départementale rectifie la déclaration spontanée du contribuable, ou taxe d'office celui qui a négligé de faire une déclaration, n'est pas en dernier ressort. L'assujetti qui est mécontent de cette décision, peut en faire appel devant la Commission Supérieure, et de plus, le Directeur des Contributions directes a le même recours, s'il juge la décision de la Commission contraire aux droits du Trésor.

Cette Commission Supérieure siège au Ministère des Finances et comprend :

- Un Président de Section du Conseil d'Etat, désigné par le Ministre de la Justice, et remplissant les fonctions de Président de la Commission ;
- Deux Conseillers d'Etat en service ordinaire, également désignés par le Ministre de la Justice ;
- Deux Conseillers Maîtres à la Cour des Comptes désignés par le Ministre des Finances ;

— Deux Inspecteurs des Finances désignés par le Ministre des Finances ;

— Le Directeur Général des Contributions directes et un Administrateur des contributions Directes, désigné par le Ministre des Finances ;

— Enfin six représentants élus du commerce, qui sont désignés par la réunion des Présidents des Chambres de Commerce, ou, à défaut, par le Ministre du Commerce et de l'Industrie.

Les fonctions de rapporteur sont exercées par des auditeurs au Conseil d'Etat, désignés par le Ministre de la Justice et par des auditeurs à la Cour des Comptes, désignés par le ministre des Finances.

Les fonctions de secrétaire sont remplies par un ou plusieurs employés supérieurs de la Direction générale des contributions directes, désignés par le Ministre des Finances (art. 11, § 2, 3 et 4).

Il s'agit là de fonctionnaires d'une compétence éprouvée et dont l'expérience et l'impartialité sont de nature à donner aux contribuables le maximum de garanties. Toutefois, le caractère juridique de cette Commission, qui constitue essentiellement un tribunal, et même le seul en la matière (la Commission départementale n'étant qu'une réunion de fonctionnaires chargés de fixer l'assiette et la quotité de l'impôt), donne lieu à deux critiques : En premier lieu, il est assez singulier qu'une Commission composée principalement de représentants des services financiers compétents dans la matière, ne com-

prenne pas le Directeur Général de l'Enregistrement ; de toutes les Administrations, en effet, c'est la seule qui, à raison de sa compétence particulière pour résoudre les difficultés soulevées par l'examen des bilans des sociétés, soit véritablement à même d'apprécier la situation des redevables, de dire si la taxe qui leur a été appliquée est ou non conforme à leur situation réelle.

Une seconde critique résulte de ce que l'Administration des contributions directes est représentée à la Commission Supérieure par le Directeur général et un Administrateur. Or, s'il est un principe indispensable à l'exercice d'une bonne justice, c'est que dans un procès, la même personne ne soit pas à la fois juge et partie. Tel est cependant le cas pour l'Administration des contributions directes, puisqu'elle avait déjà été appelée à prendre, dans la Commission départementale, une décision sur laquelle elle doit maintenant se prononcer comme membre du tribunal unique statuant sur le contentieux de la taxation.

Quelle est la procédure du recours devant la Commission supérieure ? Elle est réglée par l'art. 11 de la loi et par le décret du 12 juillet 1916. *Dans le délai d'un mois à partir du jour où elle a reçu notification des chiffres arrêtés par la Commission départementale, la personne ou la société intéressée peut en faire appel devant la Commission*

Supérieure. Ce délai d'un mois ne court que du jour où l'intéressé a été avisé de la décision qu'il critique (décret du 12 juillet 1916, art. 1^{er}). Il semble que le délai d'un mois pour le recours date également, pour l'Administration des contributions directes, du jour où lui est notifiée la décision de la Commission départementale, car, d'après l'art. 1^{er} du décret du 12 juillet 1916, l'appel par le Directeur des Contributions directes est assujéti aux mêmes formes que le recours exercé par le redevable (Houpin et Maguéro, n° 108). Puisqu'il s'agit d'un délai de procédure, le jour de la notification et celui de l'échéance ne sont pas comptés et le délai est allongé de 24 heures, si le dernier jour du délai est férié (art. 1033 C. Pr). Il y aurait déchéance si ce délai n'était pas observé.

D'après l'art. 4 du décret du 12 juillet 1916, *l'appel émanant du Directeur des Contributions directes doit être porté à la connaissance du contribuable, lequel peut, dans les 10 jours, prendre communication du dossier de l'affaire au secrétariat de la Commission Supérieure. Un second délai, qui est de 15 jours, lui est accordé pour produire des observations.* A l'expiration des 25 jours, il peut être passé outre pour examen et décision.

Aux termes du décret du 12 juillet 1916, le contribuable qui s'estime injustement imposé et qui entend se pourvoir contre la décision de la Commission départementale, adresse au Secrétaire de la Commission Supérieure au Ministère des Finances, Direction Générale des Contributions Directes, soit au Secrétaire de la Commis-

sion du premier degré qui a rendu la décision attaquée une requête formulée sur timbre ; cette requête doit être accompagnée de la lettre de l'administration contenant notification de la décision attaquée ; elle doit indiquer le nom et le domicile du réclamant, exposer les faits, préciser les éléments de la contestation et indiquer les motifs et les justifications tendant à démontrer que les chiffres précisés par le requérant, doivent être substitués au calcul de la Commission. Ce document est de la plus haute importance pour le contribuable, d'une façon plus générale pour l'auteur du recours, car ce sera lui qui servira de base à l'examen de la Commission Supérieure ; celle-ci statue sur mémoires, sans plaidoiries ni explications verbales.

Les requêtes reçues au Secrétariat de la Commission du premier degré, sont transmises à la Commission Supérieure. Toutes les requêtes sont inscrites sur un registre tenu au secrétariat de la Commission Supérieure, suivant l'ordre de leur date d'arrivée et il doit être délivré récépissé.

Est considéré comme constituant *un recours* devant la Commission Supérieure, *l'avis par lequel un contribuable fait connaître qu'il maintient sa déclaration*, en réponse à la notification de la décision de la commission départementale, dans les conditions prévues par l'art. 8 de la loi.

Il semble même que cet avis pourrait être adressé télégraphiquement. En matière de contributions directes,

Le Conseil d'Etat a admis, que si une dépêche télégraphique contenant une réclamation a été adressée à la Sous-préfecture dans le délai de 3 mois à partir de la publication du rôle, le Conseil de Préfecture doit être considéré comme valablement saisi, par la production ultérieure de la réclamation sur papier timbré (1).

Dans le silence de la loi, le défaut de timbre n'aurait pas pour effet de rendre le recours non avenu, comme en matière de contributions directes pour les cotes de 30 francs et au-dessus (2), mais seulement d'exposer le requérant à l'amende de 62 fr. 50, pour défaut de timbre.

Des pièces annexes seront nécessairement jointes à la requête, nomenclature devra en être faite dans la requête même.

Le Président de la Commission Supérieure désigne pour chaque affaire un Rapporteur ; l'instruction commence aussitôt. Le Rapporteur doit compléter son dossier, en transmettant la requête au Ministre des Finances et en lui demandant communication de tous documents utiles et notamment de l'avis de la Commission départementale.

Sur l'initiative du Rapporteur, la Commission Supérieure peut ordonner un supplément d'instruction. Il y est procédé par les soins de la Commission départementale (décret du 12 juillet 1916, art. 5) ; la Commission

(1) (Arrêt du 23 juillet 1906, *Dall. pér.*, 1908.3.21).

(2) (L. du 21 avril 1832, art. 28).

Supérieure pourrait d'ailleurs confier ce mandat à un autre service administratif, ou même à un autre fonctionnaire. L'art. 5 du décret n'impose que la condition d'une communication de la décision du Ministre des Finances, pour exécution. Dès que l'instruction de l'affaire est complète, le rapporteur en donne lecture à l'audience de la Commission Supérieure, et celle-ci statue.

Le décret du 12 juillet 1916 organise le fonctionnement de la Commission Supérieure, le mode de votation, le nombre de juges nécessaires pour la validité des décisions, la participation des rapporteurs aux délibérations, les indications que doit contenir chaque décision, la forme dans laquelle elles doivent être rendues, la division de la Commission en deux sections (dont chacune comprendra, en outre du Président de section du Conseil d'Etat, un Conseiller d'Etat, un Conseiller Maître à la Cour des Comptes, un Inspecteur des Finances, l'un des deux fonctionnaires des contributions directes désigné par le Ministre des Finances, trois des membres désignés par la réunion des Chambres de Commerce, ou, à défaut, par le Ministre du Commerce et de l'Industrie, (art. 11, § 6 de la loi).

La présence de huit membres au moins est nécessaire pour la validité des décisions prises par la Commission

Supérieure (décret du 12 juillet 1916, art. 7); mention sera faite sur toutes les décisions, du nom des commissaires ayant délibéré, les Rapporteurs ont voix délibérative dans les affaires par eux examinées.

La décision sera prise à la majorité des voix ; en cas de partage, la voix du Président est prépondérante.

Toute décision doit être motivée et mentionner outre les noms des membres ayant délibéré, les noms et qualités des parties, leurs conclusions, et le visa des pièces principales. Les décisions sont signées par le Président, le Rapporteur et le Secrétaire. Elles sont notifiées au contribuable intéressé par lettre recommandée, et au Secrétariat de la Commission départementale, qui en délivre au Directeur des contributions directes, les extraits nécessaires pour l'établissement du rôle.

Si le recours contre la décision de la Commission départementale émane de l'Administration, le contribuable en est informé ; il a, nous l'avons vu, un premier délai de 10 jours pour prendre connaissance du dossier de l'affaire au Secrétariat de la Commission du premier degré, puis un second délai de 15 jours pour produire ses observations ; délai assurément un peu court, car, pour connaître les arguments développés contre lui, le contribuable est obligé de se transporter au Secrétariat de la Commission départementale ; d'autre part, l'appréciation des bilans qui servent de base à l'appréciation de l'impôt, peut susciter des difficultés qui seront difficile-

ment aplanies en 15 jours. Le législateur ne s'est pas montré très soucieux des droits de la défense.

Les décisions de la Commission sont rendues définitivement et en dernier ressort; elles ne sont susceptibles que d'un recours pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat (art. 11, § 7). L'absence ou l'insuffisance de motifs de la décision, serait de nature à légitimer un pourvoi devant le Conseil d'Etat.

Toute irrégularité commise dans la composition de la Commission ou de la Section qui a rendu la décision attaquée, constituerait un vice de forme. Il en serait de même de l'omission de l'une des formalités substantielles de la décision : mention du nom des membres qui l'ont rendue, des noms, qualités et conclusions des parties, visa des pièces, signature du Président, du Rapporteur et du Secrétaire.

Mais l'inobservation d'une formalité prescrite par une instruction ou circulaire ministérielle, ne constituerait pas un excès de pouvoir (1).

D'autre part, l'erreur commise dans la notification d'une décision, d'ailleurs régulière, ne saurait avoir pour effet de vicier celle-ci (2).

D'après l'article 14 du décret, le Président de la Commission Supérieure en cas d'empêchement, peut se faire remplacer temporairement dans ses fonctions, par un

(1) (Conseil d'Etat, 30 juin 1853, Recueil Lebon, page 656).

(2) (Conseil d'Etat, 5 août 1868, Dall. pér. 69, 3. 62).

membre de la Commission, qui sera désigné par arrêté du ministre des Finances. Cet article est critiqué avec raison par M. Copper-Royer (1), qui l'estime illégal. Car cela est tout à fait en contradiction avec l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui déclare que le président de la Commission Supérieure soit un président de section au Conseil d'Etat ; le texte légal a, sur ce point, un caractère obligatoire qui est très précis.

On aurait très bien compris que le décret dise, qu'en cas d'empêchement du président de section du Conseil d'Etat primitivement nommé, le Ministre de la Justice en désignera *un autre*, pour présider la Commission Supérieure. Mais on ne comprend pas que ce décret dise, qu'en cas d'empêchement du Président de Section du Conseil d'Etat chargé par la loi de présider la Commission Supérieure, dans ses Assemblées de section, comme dans ses Assemblées plénières, le Ministre des Finances ait le droit de désigner *un commissaire quelconque*, pour présider la Commission.

Les décisions prises par une Commission ainsi présidée seraient radicalement nulles :

A la différence de la Commission départementale, qui ne possède pas le caractère d'un tribunal, et qui ne dispose pas de moyens de contrainte pour l'exécution de ses décisions, la Commission Supérieure est un véritable tribunal ; ses décisions possèdent, par suite, la force exécutoire. En conséquence, si elle ordonne des vérifi-

(1) (*Les bénéfices de la période de guerre*, p. 65-66).

cations sur place, en matière de taxation d'office, ces vérifications peuvent, semble-t-il, être opérées contre le gré des intéressés, notamment pour la constatation des moyens de production (Cf. Rapport de M. Aimond au Sénat, p. 271).

CHAPITRE VI

LE RECOUVREMENT DE LA TAXE ET LES PÉNALITÉS

SECTION I

Recouvrement de la taxe.

La contribution exceptionnelle créée par la loi du 1^{er} juillet 1916 est une taxe assimilée aux contributions directes (art. 16, § 1 de la loi) ; ce qui signifie que la taxe n'est pas due par la simple échéance d'un jour déterminé, mais que l'établissement d'un rôle est nécessaire, pour la rendre exigible ; elle est ensuite perçue, après publication du rôle par le percepteur, à l'instar des autres contributions directes ; le contribuable est en outre avisé du montant de l'impôt à sa charge, par un avertissement transmis sous enveloppe fermée, comme en matière d'impôt général sur le revenu (art. 18 de la loi).

Les poursuites ont également lieu, suivant les règles en vigueur pour les autres contributions directes, d'après les dispositions édictées par la loi du 17 brumaire, an V.

— On sait qu'en cette matière, la saisie peut intervenir 3 jours, après un commandement resté infructueux, que les réclamations dirigées contre les poursuites n'en suspendent pas l'exécution, que la prescription n'est acquise au contribuable qu'après un délai de trois ans passé sans poursuites à compter du jour où le rôle a été émis. Enfin le Trésor public a un privilège sur les biens de l'assujetti ; ce privilège, pour le recouvrement des contributions directes, s'exerce avant tout autre :

1° Pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des immeubles sujets à la contribution ;

2° Pour l'année échue et l'année courante des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des patentes et toute autre contribution directe et personnelle, sur tous les meubles appartenant au redevable en quelque lieu qu'ils se trouvent (loi du 12 novembre 1808, art. 1 ; Règlement du 21 décembre 1836; art. 11).

Le privilège, en tant qu'il garantit le recouvrement de l'impôt sur les bénéfices de guerre, porte non seulement sur le revenu des immeubles de l'assujetti, mais aussi sur ses biens meubles.

Contrairement aux contributions directes, qui sont exigibles par douzièmes, la loi du 1^{er} juillet 1916, art. 16, § 2 et 3, a fixé autrement le paiement de la taxe des bénéfices de guerre. Les contribuables sont, à cet égard, rangés en deux catégories : les contribuables de la pre-

mière catégorie, c'est-à-dire les non patentés, les intermédiaires, les bénéficiaires de marchés, qui les repasent à un sous-traitant, *doivent payer l'intégralité de la contribution* dans les huit mois, à partir du premier jour du mois, qui suivra la publication du rôle, pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915. Ils paieront la contribution par quart, de deux mois en deux mois, pour le premier exercice du 1^{er} août 1914 jusqu'au 31 décembre 1915 et de trois en trois mois pour les années suivantes. C'est d'ailleurs une simple faculté qui est donnée au contribuable ; celui-ci peut, s'il le préfère, s'acquitter en une seule fois."

Quant aux contribuables de la seconde catégorie (sociétés, patentés, ou propriétaires de mines), la loi a posé des règles tout à fait différentes et anormales en matière d'impôts directs ; *ils ne sont tenus de payer comptant que la moitié de la contribution exigible d'après le rôle* ; ainsi ils ne paieront le premier quart de la contribution afférente à l'exercice du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, que dans les deux mois après la publication du rôle, puis un second quart deux mois après ; pour la contribution afférente aux douze mois de l'année 1916, ils auront à payer un quart, dans les trois mois et un second quart trois mois après ; *les deux derniers quarts de la contribution, afférente à chaque exercice, ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période, pour laquelle est instituée la contribution extraordinaire de guerre.*

Or, d'après l'art. 1^{er} de la loi, cette contribution ne doit pas survivre au douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités. Ce délai a été institué pour que, si l'un des bilans de la période de guerre révèle un déficit par rapport au bénéfice normal, le contribuable ait droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit.

Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse y avoir lieu à répétition au bénéfice du contribuable.

Cette disposition évitera le résultat suivant, qui serait évidemment choquant et se produirait fréquemment si elle n'existait pas.

Un industriel ou un commerçant a pendant une ou deux périodes d'imposition, réalisé des bénéfices assez élevés : mais par suite d'une circonstance quelconque, au cours d'une troisième période, il a subi des pertes plus ou moins importantes et, à la fin de la guerre, comparaison faite des gains et des pertes, les premiers dépassent à peine les secondes ou même leur sont inférieurs. Si ce contribuable a dû s'acquitter immédiatement envers le fisc, dans chacune des périodes d'imposition qui lui a donné des bénéfices supplémentaires, de l'intégralité de la contribution afférente à cette période et si, dans des périodes ultérieures il a subi des pertes, il se trouvera peut-être, au moment où cessera

l'application de la loi, avoir payé en totalité un chiffre considérable d'impôt, pour des bénéfices qui sont réels, sans doute à ne considérer qu'une période limitée, mais qui, lorsqu'on envisage l'ensemble des opérations accomplies pendant la durée de la guerre, peuvent, en fin de compte, se trouver très réduits par suite des pertes subies au cours d'un exercice.

C'est pour éviter une telle conséquence, que le projet de loi, dans son article 16, n'exige le paiement de la dernière moitié de la contribution, que lorsque les résultats des différents exercices seront connus ; si donc, dans les six mois qui suivront l'expiration du dernier exercice de la période d'application de la loi, il est établi qu'un des bilans accuse un déficit, le contribuable sera fondé à réclamer *la détaxe*, laquelle sera calculée, dit l'article 16, § 3 « *en appliquant au montant de ce déficit la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.* »

Voici un exemple, donné par M. Raoul Péret :

En supposant que la guerre se termine le 31 mars 1917, la loi sur les bénéfices de guerre s'étendra du 1^{er} août 1914 au 31 mars 1918. Nous avons ainsi quatre périodes d'imposition :

1^{re} période : 1^{er} août 1914-31 décembre 1915, 17 mois.

2^e période : année 1916, 12 mois.

3^e période : année 1917, 12 mois.

4^e période : 1^{er} janvier au 31 mars 1918, 3 mois.

Supposons qu'un contribuable, pour l'ensemble de ses entreprises a obtenu les résultats suivants :

Dans la première période, 103.000 francs de bénéfices ;

Dans la seconde période, 63.000 francs de bénéfices ;

Dans la quatrième période, 15.000 francs de bénéfices, et dans la troisième il existe un déficit de 50.000 francs.

Voici le tableau qu'on peut alors dresser :

1^{re} période : bénéfice imposable : 105. 000 francs.
Impôt : 50. 000 francs. Fraction payable immédiatement : 25. 000 francs. Fraction dont le paiement est différé : 25. 000 francs.

2^e période : bénéfice imposable : 63. 000 francs. Impôt : 30. 000 francs. Fraction payable immédiatement : 15. 000 francs. Fraction dont le paiement est différé : 15. 000 francs.

3^e période : déficit d'exploitation.

4^e période : bénéfice imposable : 15. 000 francs. Impôt : 5. 000 francs. Fraction payable immédiatement : 2. 500 francs. Fraction dont le paiement est différé : 2. 500 francs.

Le montant total de l'impôt réservé atteint donc :

$$25. 000 + 15. 000 + 2. 500 = 42. 500 \text{ francs.}$$

Le total des bénéfices imposables pendant la période totale d'imposition est de :

$$105. 000 + 65. 000 + 15. 000 = 185. 000 \text{ francs.}$$

Le total de l'impôt pour la période de guerre, sur le bénéfice ci-dessus, est de :

$$50.000 + 30.000 + 5.000 = 85.000 \text{ francs.}$$

La moyenne des taux effectifs ressort donc à :

$$\frac{85.000}{185.000} = 45 \text{ fr. } 90 \text{ } 0/0$$

Par contre on constate un déficit d'exploitation, sur un des exercices de 50.000 francs.

On applique à ces 50.000 francs le taux de 45,90 0/0 et on obtient la détaxe qui est égale à 22.950 fr.

On déduira ces 22.950 francs des 42.500 francs, montant de l'impôt réservé et le contribuable paiera, à la suite de ce travail :

$$42.500 - 22.950 = 19.550 \text{ francs.}$$

Si le montant de la détaxe, qui dans notre exemple, a été de 22.950 francs, était de 50.000 fr. le contribuable n'aura rien à payer mais le fisc ne lui rembourserait rien des sommes déjà payées (1^{re} moitié), le montant de l'impôt réservé constituant le maximum de la détaxe (*Journ.off.*, 1916, p. 291).

Au début du mois d'octobre 1917, M. Henry Labroue, député de la Gironde, a déposé à la Chambre une proposition de loi, tendant à modifier le mode de paiement de la taxe sur les bénéfices de guerre.

D'après ce projet les assujettis pourraient obtenir un sursis quinquennal deux fois renouvelable au paiement

de leur cotisation, moyennant un intérêt annuel égal au taux de l'escompte de la Banque de France, augmenté de 3 0/0.

Cette proposition a pour objet de stimuler les industriels, qui verront dans leurs bénéfices de guerre, non une fin, mais un moyen de ménager la transition vers l'état de paix et d'apporter des ressources nouvelles au Trésor (1).

..

Il convient de prévoir le cas où un commerçant, astreint à la contribution de guerre, vendrait son fonds pendant les hostilités ; l'impôt n'en sera pas moins exigible, à la fin de l'exercice, sur les bénéfices supplémentaires produits par ce fonds ; l'acquéreur en sera responsable ; il devra donc se conformer à la loi en comparant le bénéfice du dernier exercice, avec le bénéfice normal et en produisant une déclaration s'il y a lieu. Le montant de la contribution devra être réparti, entre le vendeur et l'acquéreur conformément à la convention, et, à défaut de clause expresse, proportionnellement au temps pendant lequel chacun aura exploité le fonds au cours de l'année.

Nous avons vu qu'en cas de cessation de commerce, par suite de décès, la responsabilité de l'impôt incomberait aux héritiers du titulaire du fonds ; si la cessation

(1) (*Le Petit Parisien*, 3 oct. 1917).

du commerce se produisait pour une autre cause, le commerçant, prenant sa retraite, serait encore responsable de la contribution ; car c'est un principe que les impôts directs sont dus, d'après la situation constatée au 1^{er} janvier de l'année ; peu importe que le patenté cesse d'exercer sa profession à une date voisine du 1^{er} janvier. La même règle s'appliquera à la contribution sur les bénéfices de guerre. Assurément il sera impossible d'établir, pour l'année où l'industriel ne continue pas ses affaires, un bilan comprenant l'exercice normal de 12 mois, mais on se bornera à dresser un inventaire dès le lendemain de la cessation du commerce et la contribution proportionnelle sera calculée en conséquence. Par exemple, si le commerce cesse au bout de six mois, les résultats de l'inventaire dressé pour six mois seront comparés avec le bénéfice normal divisé par deux, et on saura ainsi s'il existe un bénéfice supplémentaire et à combien il se monte.

Un délai supplémentaire est accordé par l'art. 17, § 1, de la loi aux contribuables qui justifient avoir employé en améliorations ou en extensions de leur entreprise, tout ou partie des bénéfices réalisés par eux ; mais ce délai supplémentaire n'est accordé que moyennant plusieurs conditions :

1^o Ce délai supplémentaire est refusé aux contribuables

de la première catégorie (non patentés et intermédiaires). N'en peuvent bénéficier que les sociétés, les patentés et les exploitants des mines. La raison est toujours la même : la loi n'accorde aucune faveur aux commerçants occasionnels, qui ont voulu tirer de la guerre une source de fortune.

2° Le contribuable ne peut obtenir le supplément de délai, qu'en justifiant de l'immobilisation par lui faite de ses bénéfices ; et elle doit uniquement consister en améliorations et en extensions de son entreprise ; la création d'une entreprise nouvelle demeure en dehors des prévisions de la loi ;

3° Il faut que les dépenses nécessitées par cette immobilisation, aient été couvertes par tout ou partie des bénéfices supplémentaires réalisés par le contribuable ; ce dernier devra donc établir d'abord qu'il a employé à l'immobilisation ses bénéfices normaux ; puis que, ceux-ci n'ayant pas été suffisants, il a été obligé de consacrer ses bénéfices supplémentaires à la même affectation ;

4° Le délai ne peut être octroyé, que si les dépenses faites en vue de l'amélioration ou de l'extension de l'entreprise ont été effectuées avant le 1^{er} avril 1916. Toute immobilisation couverte postérieurement à cette date avec des bénéfices supplémentairss ne peut légitimer aucun délai.

La disposition de l'art. 17 se comprend facilement ; d'une façon générale, le législateur n'admet pas, que le

fait de ne pas avoir conservé ses bénéfices sous forme d'espèces, permette au contribuable de différer le paiement de la taxe ; même si l'assujetti veut consacrer une partie de ses bénéfices à une amélioration ou à une extension de son industrie, il est tenu de se procurer de l'argent pour se mettre en règle avec le fisc ; et cependant la direction bien ordonnée d'une entreprise impose, outre un amortissement annuel, l'obligation de développer un outillage susceptible de produire sans cesse un accroissement de profits. Pour concilier ces deux idées, il était juste que la loi accordât un délai à l'industriel, jusqu'au moment où se produiraient les bénéfices résultant de l'amélioration ou de l'extension et où l'assujetti posséderait des disponibilités nouvelles. Or, le terme normal d'acquittement de l'impôt est le paiement par quart, de deux mois en deux mois à partir du premier jour du mois, qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 1^{er} décembre 1915, et de trois mois en trois mois pour les autres exercices (art. 16, § 2). Dans ces conditions, il était très difficile à l'assujetti ayant immobilisé ses bénéfices supplémentaires de se libérer aux époques fixées. C'est pour ce motif que l'art. 17 permet d'établir une proportion, et la partie de la taxe correspondante aux bénéfices immobilisés pourra n'être payée *que dans le délai de trois ans*, c'est-à-dire en trois annuités, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles.

C'est la Commission départementale qui accorde ces délais, au vu des justifications que doit produire le contribuable ; ce dernier peut se pourvoir devant la Commission Supérieure.

Voici un exemple :

Si on suppose un contribuable qui a réalisé 490.000 fr. de bénéfices et a employé de cette somme 90.000 francs en améliorations de son entreprise, alors l'impôt qu'il devrait payer sera :

1° Sur le bénéfice non employé à des améliorations :

$$1/2 \text{ de } \frac{400.000 \times 50}{100} = 100.000 \text{ fr.}$$

2° Sur le bénéfice consacré aux améliorations :

$$1/3 \text{ de } \frac{90.000 \times 50}{100} = 15.000 \text{ fr.}$$

$$\text{Total.} . . . \underline{115.000 \text{ fr.}}$$

Sans l'article 17, le contribuable aurait payé :

$$1/2 \text{ de } \frac{490.000 \times 50}{100} = 122.500 \text{ francs.}$$

Donc, si la période d'imposition considérée est 1916, le redevable payera sa première annuité de 15.000 francs en 1917 et les deux autres en 1918 et en 1919 (1).

Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'appli-

(1) (Deuxième rapport de M. Raoul Péret, J. O., page 921).

cation de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte, afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible (art. 17, § 3).

Mais si la société ou la personne assujettie tombe en faillite ou en liquidation judiciaire, ou en cas de cession ou de cessation de l'entreprise, toutes les annuités deviennent immédiatement exigibles, sans doute dans le but de faciliter l'exercice du privilège attribué au Trésor par l'art. 2098 du Code civil.

— Un autre cas de sursis possible au profit du contribuable résulte de l'art. 17 de la loi du 13 juillet 1903, aux termes duquel, lorsqu'une réclamation n'aura pas été jugée, dans les six mois qui suivront sa présentation, le contribuable aura la faculté, dans la limite du dégrèvement sollicité par lui, de différer le paiement des termes qui viendront à échoir sur la contribution contestée, à la condition d'avoir préalablement, dans sa demande, manifesté cette intention et fixé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il prétend. Cette disposition est d'ordre général en matière de contributions directes; elle a été reconnue applicable à l'impôt sur le revenu (1). et, étant donné que la contribution sur les bénéfices de guerre est recouvrée suivant les mêmes règles que celles des contributions directes, elle semble bien gouvernée par le même principe.

(1) (Déclaration du Ministre des Finances, Chambre, 1^{re} séance du 13 Juillet 1914, *J. O.*, p. 2.985).

L'art. 18 de la loi contient une disposition qui concerne à la fois *les règles du contentieux et celles du recouvrement*. D'après l'art. 18, de la loi du 1^{er} juillet 1916, texte qui reproduit l'art. 23, § 3 de la loi du 15 juillet 1914, relatif à l'impôt général sur le revenu, *est tenue au secret professionnel* toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou de ses attributions, à intervenir dans l'établissement, le recouvrement, le contentieux de l'impôt. Toute violation de cette obligation donnerait lieu à la sanction de l'art. 378 du code pénal, qui frappe d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 100 francs à 500 francs toute personne qui, dépositaire par état ou profession des secrets qu'on lui confie, aura, hors le cas où la loi l'oblige à se porter dénonciateur, révélé ces secrets. Le même souci d'assurer le secret professionnel explique l'art. 19 de la loi ; d'après ce texte, contrairement à ce qui se passe en matière de contributions directes, la délivrance des extraits des rôles de la contribution extraordinaire ne peut avoir lieu qu'au profit des personnes qui réclament leurs propres cotisations.

D'après l'article 18, § 1 : « *Tous avis et communications échangés entre les agents de l'administration ou adressée par eux aux contribuables et concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplé-*

mentaires réalisés pendant la guerre. doivent être transmis sous enveloppe fermée ».

Les franchises et les taux spéciaux d'affranchissement ont été réglementés par un décret du 28 janvier 1916, relatif à l'impôt général sur le revenu et qui se trouve applicable à notre matière tant en vertu de l'article 13 de la loi, que de l'article 2 d'un décret du 11 août 1916.

Les correspondances de service, concernant la contribution sur les bénéfices de guerre, seront admises à circuler en franchise par la poste sous enveloppe fermée, lorsqu'elles seront échangées entre fonctionnaires autorisés à correspondre en exemption de taxe.

Les avis et communications adressés aux contribuables par le service de l'assiette, c'est-à-dire par les directeurs, inspecteurs et contrôleurs des contributions directes, auxquels il convient d'ajouter peut-être les commissaires-taxateurs, ou tout au moins les présidents des commissions de taxation, sont transmis sous enveloppes fermées et passibles jusqu'à 50 grammes d'une taxe de 4 centime, qui est majorée de 10 centimes pour les plis recommandés, avec accusé de réception (art. 3 du décret).

Le décret du 11 août 1916 demande que les enveloppes doivent porter extérieurement la mention « Contributions directes », la date de la loi par application de laquelle est concédée la circulation en franchise ou à tarif réduit, ainsi que le contre-seing du fonctionnaire expéditeur.

SECTION II

Sanctions et pénalités.

La contribution des bénéfices de guerre, à raison de l'importance de son chiffre et de la rigueur avec laquelle elle frappe le contribuable, ne manquera pas de se heurter à des fraudes, à des dissimulations, en un mot à des résistances plus ou moins avérées au paiement de l'impôt. Le législateur ne devait pas négliger ce point de vue, et il a pris en effet ses précautions pour triompher de la mauvaise volonté des assujettis. Pour éluder l'application de l'impôt, le contribuable peut songer à trois partis possibles : ne pas souscrire au retard de déclaration ; ne souscrire qu'une déclaration incomplète ; ou enfin dissimuler, à l'aide de manœuvres frauduleuses, tout ou partie de la matière imposable. Le but du législateur devait être dès lors de prendre des mesures :

- 1^o Contre l'absence ou le retard des déclarations ;
- 2^o Contre les omissions ou les insuffisances relevées dans les déclarations ;
- 3^o Contre les dissimulations frauduleuses commises par les contribuables.

§ 1. — *Mesures prises contre l'absence, ou le retard de la déclaration.*

L'art. 14 prévoit le cas où la déclaration n'a pas été faite dans les deux mois qui suivent la promulgation de

la loi, c'est-à-dire avant le 31 octobre 1916. Les droits afférents aux bénéfices imposables sont alors majorés de 10 0/0 ; toutefois il ne faudrait pas croire que le seul fait de la non déclaration fera encourir au contribuable l'augmentation de tarif de 10 0/0 ; en effet, la déclaration n'est pas exigée de tous les fournisseurs de guerre sans distinction. Sont dispensés de faire une déclaration, et par suite affranchis de toute pénalité les patentés, exploitants de mines et sociétés dont les bénéfices réalisés pendant la période de guerre seront demeurés inférieurs aux bénéfices réalisés pendant les trois années antérieures au 1^{er} août 1914. Aux termes de l'art. 5, § 4, ils ont le droit de faire une déclaration simplement négative.

En second lieu, la contribution sur les bénéfices de guerre obéissant aux règles qui gouvernent l'impôt général sur le revenu, les mobilisés qui n'auront pas souscrit une déclaration en temps utile, seront présumés en avoir été empêchés par le cas de force majeure, résultant de leur présence aux armées, et ils pourront se prévaloir des dispositions du décret du 15 février 1916, concernant l'impôt sur le revenu ; seront présumés dans le même cas de force majeure, les contribuables résidant dans une localité envahie ou comprise dans la zone des opérations militaires. Toutes ces personnes-là, en mesure d'invoquer la force majeure, n'encourront pas l'amende de retard, même si elles n'ont pas déposé une demande de prorogation en temps utile ; c'est ce qui ressort de la discussion devant le Sénat à la séance du 26 mai 1916

(*J. O.*, p. 463). Enfin, en troisième lieu, échapperont encore à la pénalité prévue par l'art. 14, les contribuables qui auront fait la demande en prorogation de délai autorisée par l'art. 6 et qui auront obtenu une décision en ce sens du Directeur des Contributions Directes.

Lorsque l'assujetti est décédé, avant la mise en application de la loi, ses héritiers, qui dans l'ignorance des bénéfices de guerre réalisés par leur auteur ou du chiffre exact de ces bénéfices, ne font pas de déclaration ou en font une insuffisante, ne seront pas passibles de la pénalité, s'il est établi qu'ils n'ont pas eu connaissance des bénéfices réalisés par le défunt.

A ce sujet M. Bonneval à la Chambre (1) disait : « Que la Commission départementale et la Commission Supérieure qui sont surtout des commissions d'équité, jugeront certainement que, toutes les fois qu'il sera nettement établi que les héritiers n'ont pas eu connaissance des bénéfices réalisés par le défunt, il n'y aura pas lieu de les soumettre à la pénalité ».

Enfin, le décret du 15 février ne crée qu'une présomption de force majeure, et la dispense accordée est implicitement révoquée, sitôt que les circonstances particulières permettent d'établir que la force majeure a cessé d'exister.

Dès lors, pour que la pénalité du dixième, qui aura pour résultat de porter la contribution de 50 à 55 0/0 et de 60 à 65 0/0 du bénéfice extraordinaire ou du bénéfice

(1) (*J. O.* du 30 juin 1816).

supplémentaire soit encourue, *l'Administration devra établir devant la Commission départementale* que le contribuable qui était assujetti à la taxe, et qui ne pouvait invoquer, ni un cas de force majeure, ni une prorogation de délai, n'a pas fait sa déclaration en temps voulu, bien qu'il soit au nombre des assujettis, et qu'il ait réellement encaissé des bénéfices de guerre. L'excuse de bonne foi, ou d'ignorance de la loi, ne serait pas admissible et le contrevenant n'aurait que la ressource de se pourvoir à titre gracieux devant le Ministre des Finances.

D'après l'art. 9, le contribuable négligent qui n'a pas fait de déclaration, est avisé par la Commission départementale et mis en demeure d'avoir à en produire une dans le délai d'un mois. Sinon, il sera taxé d'office. La déclaration souscrite sur cette mise en demeure n'échapperait pas à la pénalité de 10 0/0 et la taxation d'office comporte, par suite du retard, la même pénalité, sauf, bien entendu, le recours de l'assujetti devant la Commission Supérieure.

§ 2. — *Mesures prises contre les omissions
ou les insuffisances relevées dans les déclarations.*

Il importe ici de distinguer *les omissions et les insuffisances*, car l'omission ne donne lieu qu'à une imposition supplémentaire (art. 15), tandis que l'insuffisance est punie d'un demi-droit en sus.

L'insuffisance consiste dans une déclaration inexacte ; le contribuable, agissant par mauvaise foi, a donné une estimation de son bénéfice de guerre bien inférieure à la réalité. Par exemple, un contribuable déclare, pour un marché au sujet duquel il a touché une commission, que celle-ci est de 10.000 francs, alors qu'il a touché 20.000 francs. Il y a insuffisance de 10.000 francs.

L'omission consiste en ce que l'assujetti n'a déclaré à l'Administration que l'une des opérations qui lui ont permis de réaliser des bénéfices de guerre, alors qu'il avait conclu avec l'Etat un autre ou plusieurs autres marchés, générateurs également de bénéfices imposables. Tandis que l'insuffisance implique nécessairement la mauvaise foi, l'omission n'éveille pas forcément une idée de fraude, par exemple lorsqu'elle a été commise par un contribuable qui n'a pas cru déclarer les bénéfices réalisés sur l'un des marchés parce qu'il les a employés à des amortissements ou à des installations de guerre ; seulement ces amortissements ont été exagérés, ou bien il se trouve qu'après coup, les dépenses exigées par ces installations n'atteignent pas la totalité de la somme, prélevée sur les bénéfices de guerre, qu'il avait jugé opportun de leur consacrer. En tout cas, *qu'elle soit occasionnée par la mauvaise foi, ou par des erreurs de comptabilité, l'omission est moins sévèrement punie que l'insuffisance ; elle ne donne lieu qu'à la perception d'un droit simple.* Et l'Administration des contributions directes aura une année entière, à dater de l'expiration

de celle où cesseront les hostilités, pour constater ou réparer les omissions. L'Administration procédera alors par voie de rôles supplémentaires, comme en matière d'impôt général sur le revenu (loi du 15 juillet 1914, art. 17). Les perceptions complémentaires seront fixées par la Commission départementale, sous réserve du droit par l'intéressé d'en référer devant la Commission Supérieure. Une fois qu'une année entière se sera écoulée depuis le dernier jour de la période de l'application de la loi, aucune rectification ne pourra plus être imposée par l'Administration.

Celle-ci possède, d'après l'art. 15, § 3, *le droit d'exercer ses révisions* non seulement sur les omissions, mais aussi *sur les réserves et sur les amortissements*, de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, que la Commission pourra, *en cas d'estimation exagérée, rectifier et transformer en un solde bénéficiaire, considéré comme réalisé pendant la dernière année d'imposition*. Cette taxe supplémentaire sera arrêtée par la Commission départementale, qui devra motiver sa décision.

Les contribuables ont aussi le droit de demander une révision, par exemple si les amortissements pratiqués par eux sont reconnus insuffisants, une fois la paix conclue. Mais ils ne peuvent alors obtenir la restitution de ce qu'ils ont payé en trop, que sous forme d'imputation sur le montant de l'impôt restant dû par eux à raison du dernier exercice imposable ; l'art. 16, § 4 de la loi,

leur interdit de réclamer toute restitution de droits versés, la moitié des bénéfices de guerre payés à l'Etat demeure donc en tout état de cause acquise au Trésor,

Si le contribuable a souscrit une déclaration, dans laquelle il a compris tous les marchés lui ayant rapporté des bénéfices, *mais que l'estimation de ces bénéfices soit reconnue insuffisante* par la Commission départementale, la taxe correspondante à la fraction du bénéfice extraordinaire ou supplémentaire non soumise à l'impôt sera *majorée de moitié, à la condition toutefois que la fraction du bénéfice soustraite à la contribution soit supérieure à 10 0/0 du bénéfice total*; le bénéfice total signifiant ici non pas seulement la totalité du bénéfice imposable, mais le bénéfice total réalisé par l'assujetti, y compris le bénéfice normal (1). C'est là une amende fiscale, qui d'après les principes généraux de cette catégorie d'amendes (nettement distinctes des amendes fiscales), devrait sanctionner toutes les insuffisances, sans distinguer entre la mauvaise foi et l'erreur involontaire. Mais la loi du 1^{er} juillet 1916 n'entend au contraire de réprimer que les insuffisances résultant d'une intention de fraude; la pénalité, d'après l'art. 13, § 2 de la loi, ne sera pas applicable lorsque l'erreur aura été commise de bonne foi, par exemple lorsque l'assujetti, par suite

(1) (Maguero, *Les bénéfices de guerre*, p. 195).

d'une mauvaise interprétation des méthodes de comptabilité, aura inexactement évalué ses amortissements et diminué, en conséquence, d'une façon excessive, le montant des bénéfices imposables.

Pour que la pénalité du demi-droit en sus soit encourue, les deux conditions suivantes sont nécessaires : 1° Il faut qu'une erreur de 10 0/0 au moins soit relevée dans la déclaration du contribuable ; 2° Le déclarant doit être de mauvaise foi ; celle-ci résultera notamment du refus opposé par le contribuable à toute demande de communication émanant de la Commission départementale. *Il appartient à l'Administration de prouver la mauvaise foi de l'assujetti* ; cette preuve devra être faite devant la Commission Supérieure, comme devant la Commission départementale qui a déjà prononcé l'amende.

Le taux de cette pénalité est d'ailleurs modéré, puisqu'elle n'est que de moitié de la contribution afférente au bénéfice supplémentaire non déclaré ; ainsi un industriel gagnait en moyenne avant la guerre 50.000 francs par an ; pendant le premier exercice depuis les hostilités, ses bénéfices s'élèvent à 100.000 francs ; cependant il ne déclare qu'un bénéfice de 75.000. Le bénéfice supplémentaire paraît donc n'être que de 25.000 francs alors qu'il atteint en réalité 50.000 francs. A moins que son erreur ait été commise de bonne foi, il devra payer en plus la moitié de la taxe correspondant à la fraction du bénéfice non déclarée. Celle-ci étant de 25.000 francs, il

sera redevable à ce sujet de 12.500 francs de droits simples, plus 6.250 francs pour demi-droit en sus ; en somme le taux du droit sur l'insuffisance est porté de 50 à 75 0/0, ou de 60 à 90 0/0. C'est ce qui ressort des art. 13 et 14 de la loi du 1^{er} juillet 1916.

§ 3. — *Mesures prises contre les dissimulations frauduleuses commises par les contribuables.*

Elles sont indiquées par les art. 20 et 21 de la loi. Le contribuable qui, *en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire en totalité ou en partie à l'établissement de la taxe, aura dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices, sera puni d'emprisonnement et d'amende.* La loi entend ici créer un délit nouveau constitué par des manœuvres frauduleuses, et elle établit par là une distinction entre la mauvaise foi génératrice de l'insuffisance, sanctionnée seulement par un demi-droit en sus, et la fraude caractérisée, punie de peines correctionnelles. Ces manœuvres frauduleuses auront pour but, *soit de grossir indûment le bénéfice normal, soit de réduire le bénéfice supplémentaire ou exceptionnel ; dans les deux cas, la faute du contribuable lui aura permis de se soustraire en tout ou en partie à l'impôt.*

Étant donné la sévérité de la répression, il importe de préciser le sens des mots *manœuvres frauduleuses*. Pour cela, il suffit de se reporter à l'art. 405 du code pénal,

qui définit le délit d'escroquerie, et punit à son occasion les manœuvres frauduleuses, auxquelles la jurisprudence a donné aujourd'hui un sens connu et précis. *Les manœuvres frauduleuses sont, d'une manière générale, les déclarations mensongères, appuyées d'une mise en scène, de faits extérieures destinés à faire accepter ces déclarations comme exactes par la victime de l'escroquerie.* C'est en ce sens qu'il faut entendre les manœuvres frauduleuses auxquelles fait allusion la loi du 1^{er} juillet 1916, car la fraude ici aboutit à une escroquerie commise au détriment de l'Etat, d'autant plus grave que le Gouvernement a besoin de toutes les ressources du nouvel impôt pour assurer la défense nationale. Dès lors, pour l'application de l'art. 20 de la loi du 1^{er} juillet 1916, sera considéré comme coupable de manœuvres frauduleuses, le contribuable qui fera une déclaration sciemment inexacte et qui aura employé une manœuvre quelconque, pour imprimer à sa déclaration le caractère de sincérité ; par exemple, en vue de majorer ses bénéfices de paix et de diminuer d'autant le bénéfice de guerre imposable, le contribuable comprend dans les premiers de prétendus gains réalisés dans des affaires qui sont purement fictives ; ou bien il fait figurer sur ses livres un acheteur imaginaire, qu'il porte ensuite comme débiteur insolvable ; ou encore il mentionne dans ses écritures une commission soi-disant payée à un tiers, qui délivre un reçu de complaisance, alors qu'aucun intermédiaire n'a été employé par le négociant. Mais des manœuvres frauduleuses

sont nécessaires, pour que la pénalité prononcée par l'art. 20 soit appliquée ; un simple mensonge, une réticence, une inexactitude peuvent bien aboutir à une insuffisance et légitimer l'exigibilité d'un demi-droit en sus (art. 13), mais ils ne font pas encourir la sanction pénale de l'art. 20.

Le Ministère Public sera seul qualifié, sur la dénonciation de l'Administration des Contributions Directes, pour poursuivre la répression du délit de dissimulation frauduleuse, et les Commissions de contrôle, par suite de leur caractère administratif, ne seront pas compétentes pour juger les instances relatives à ces faits délictueux. Le réquisitoire introductif d'instance du Procureur de la République ouvrira une procédure qui, après avoir été instruite devant un Juge d'instruction, pourra aboutir à un renvoi devant le tribunal correctionnel ; *les pénalités encourues sont : un emprisonnement de trois mois à deux ans et une amende de 500 à 10.000 francs, ou l'une de ces deux peines seulement.* Les circonstances atténuantes pouvant être accordées au prévenu, la peine sera réduite, si elles sont admises, à une amende de simple police.

Enfin le caractère de délit qui doit être attribué aux faits prévus par l'art. 20 a pour conséquence de rendre *prescriptible par trois ans*, à partir du dernier fait, correspondant à une manœuvre frauduleuse, *l'action publique.* Celle-ci s'éteindra, en outre, par la mort du délinquant.

Si un assujetti vient de mourir, après avoir encouru l'une des peines pécuniaires, prononcées par les articles 13, 14 ou 20, c'est-à-dire, soit après l'expiration du délai normal ou prorogé accordé pour passer la déclaration, soit après avoir commis une insuffisance ou employé des manœuvres frauduleuses en vue de se soustraire à l'impôt, l'amende s'éteindra et ne pourra être réclamée aux héritiers, car les peines sont personnelles et les amendes n'ont le caractère de réparations civiles qu'en matière de douanes, contributions indirectes, timbres et de pêche côtière.

Mais si le contribuable n'est mort qu'après avoir été condamné à payer l'amende, en vertu d'un jugement passé en force de chose jugée, ses héritiers sont responsables de cette amende qui est devenue une dette de la succession.

La fraude commise en cette matière contre le fisc, ne donne pas lieu seulement à l'application de peines correctionnelles. Les actes frauduleux peuvent être frappés de nullité au point de vue civil. L'administration a, en effet, la possibilité de faire annuler par l'action Paulienne, en vertu de l'art. 1167 du Code Civil, tout contrat par lequel un assujetti aurait fait passer son actif à un tiers en vue de frauder le Trésor. Par conséquent devraient être annulées les distributions de dividende posté-

rieurement au 13 janvier 1916, avec l'intention de frauder le Trésor, si le fisc n'avait que ce moyen pour recouvrer sa créance contre une société dissoute ou insolvable (Cf. Houpin et Maguéro, n° 119). L'Administration pourrait également faire annuler, au moyen de l'action Paulienne, les actes passés par le contribuable depuis le 13 janvier 1916, en vue de changer la composition de son patrimoine, de remplacer des valeurs saisissables par des titres au porteur, par exemple et de se mettre à l'abri des poursuites du fisc. Tout cela résulte de l'art. 21 de la loi, d'après lequel les dispositions de l'art. 1167 sont applicables aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'Etat, depuis le 13 janvier 1916. Ce texte ne se trouvait pas dans le projet primitif ; il a été ajouté le 22 février 1916, lors de la discussion devant la Chambre (*J. O.* du 23, p. 350). La date du 13 janvier 1916, qui est mentionnée par le texte, est celle du dépôt du projet du Gouvernement à la Chambre.

Une autre question qui se pose est de savoir si un contribuable peut subir un cumul des pénalités ?

Cette disposition n'est pas prévue dans la loi du 1^{er} juillet 1916.

Donc, dans le silence de la loi, en principe les pénalités ne doivent pas se cumuler, parce qu'en matière pénale

les textes doivent s'interpréter dans le sens strict et étroit.

Mais il faut distinguer, d'une part, les pénalités des articles 13 et 14, d'autre part, celle de l'article 20.

Ainsi le contribuable qui a encouru l'amende du 10 0/0, pour n'avoir souscrit sa déclaration qu'après le délai légal, sur mise en demeure de la commission, et qui devient passible de la pénalité du demi-droit en sus pour insuffisance dans sa déclaration, ne supporte que l'amende de 50 0/0 sur la valeur omise, sans qu'on puisse y ajouter la surtaxe de 10 0/0, sous le prétexte que si cette valeur avait été comprise dans la déclaration originale, elle eût supportée cette surtaxe.

Mais il en est autrement des peines correctionnelles prononcées par l'article 20 en cas des manœuvres frauduleuses ; elles s'ajoutent à la surtaxe de moitié due pour insuffisance, si les manœuvres dont il s'agit ont eu pour résultat de dissimuler tout ou partie de la matière imposable.

CHAPITRE VII

RÈGLES SPÉCIALES

PORTANT MODIFICATION A LA LEGISLATION DES PATENTES

(*Art. 22 et 23.*)

Dans les articles 22 et 23, la loi du 1^{er} juillet 1916 édicte certaines dispositions d'un ordre tout à fait différent, et qui concernent les modifications à la législation actuelle des patentes des fournisseurs. La loi se propose, comme idée générale, de frapper d'une taxe lourde les personnes qui exercent la profession de fournisseurs de l'Etat.

La contribution des patentes comprend, en principe, un droit fixe, qui varie suivant la nature de la profession et un droit proportionnel, établi d'après un signe extérieur à toutes les professions, le montant du loyer, et varie suivant leur importance.

La loi du 15 juillet 1880, complétée par celle du 8 août 1890 et celle du 19 avril 1905, renferme pour les deux droits, quatre tableaux distincts :

Les trois premiers, les tableaux A,B,C, concernent le droit fixe ; le quatrième le tableau D, a trait au droit proportionnel. Certaines professions soumises au droit fixe, sont exemptées du droit proportionnel, d'autres, au contraire, ne sont soumises qu'au droit proportionnel ; d'autres, enfin, échappent à tout droit.

Lorsqu'une industrie, un commerce, une profession quelconques ne figurent pas dans les tableaux annexés à la loi de 1880, ils peuvent être taxés par un arrêté spécial du préfet du département, qui fixera le tarif applicable. Ces tableaux additionnels devront être présentés tous les cinq ans à la sanction législative.

Pour l'application du droit fixe, les divers commerces, industries et professions ont été rangés, suivant leurs caractères, en trois grandes divisions, correspondent aux trois tableaux A,B,C.

— Le tableau A est considéré comme le tableau de droit commun, comporte une taxation générale, et comprend la généralité des commerçants et artisans. Les tarifs sont établis, d'une part en tenant compte du chiffre de la population, les communes étant divisées en neuf catégories : et d'autre part en distinguant dans chacune de ces catégories huit classes de profession.

Il y a donc soixante-douze droits fixes dont le plus faible est de 1 franc, et le plus-élevé de 400 francs.

— Le tableau B comporte un tarif exceptionnel et spécial à chaque profession, en tenant compte du chiffre de

la population ou du nombre des personnes employées par le contribuable.

— Le tableau C il comporte un tarif spécial à chaque profession, mais il ne tient pas compte de la population, parce que pour les industries, l'importance du lieu où celles-ci sont installées ne peut avoir aucune influence sur leur développement. Le droit fixe est déterminé en tenant compte des éléments variables tels que le nombre d'ouvriers pour les fabriques, de tonneaux de jugs pour les armateurs, du chiffre de machines pour certaines industries.

— Enfin, le droit proportionnel s'applique à toutes les professions comprises dans les trois premiers tableaux, et à celles qui figurent seulement au tableau D.

Il porte sur la valeur locative tant de la maison d'habitation, que des magasins, boutiques, usines, chantiers, remises, et d'autres locaux servant à l'exercice des professions imposables. Les tarifs prévus au tableau D, varient du tiers au centième de la valeur locative, suivant la nature des professions soumises au droit fixe des tableaux A, B et C.

Il est en général, du quinzième de cette même valeur pour les professions qui comportent le droit proportionnel, sans droit fixe.

Suivant l'article 28 de la loi du 15 juillet 1880, l'impôt des patentes est dû pour l'année entière par tous les individus exerçant au mois de janvier une profession imposable.

Quelle était donc la situation des fabricants et fournisseurs avant la loi nouvelle ? D'après la loi du 15 juillet 1880, les fabricants peuvent être classés en deux catégories :

a) Ceux qui doivent le droit fixe du tableau A ; les fabricants ordinaires, tels sont les fabricants de dentelles, broderies, gants, liqueurs, etc.

b) Ceux qui figurent, pour le même droit, au tableau C, à une taxification spéciale : tels sont les fabricants de chaux et ciments, couleurs, pâtes alimentaires, savon, d'acier, d'armes de guerre, chaussures etc.

Pour être au tableau C, il faut occuper plus de dix ouvriers.

Quant aux fournisseurs des administrations et établissements publics, ils sont imposés au droit fixe d'après les règles du tableau C, mais la loi organique du 15 juillet 1880 ne visait que certaines catégories d'entre eux.

La loi du 19 avril 1905, qui modifie les législations antérieures a inséré dans les tarifs un article d'une portée générale s'appliquant à la majeure partie des fournitures faites aux troupes.

D'après cette loi, les fournisseurs de vivres ou de subsistances, de chauffage, d'éclairage etc., aux troupes de terre ou de mer, sont assujettis à un tarif de 0 fr. 25 par 100 francs ou fraction de 100 francs, du montant des adjudications ou marchés.

L'énumération est limitative et pour pouvoir étendre le tarif à d'autres fournisseurs. il faut un arrêté préfectoral.

Etant inscrits au tableau C, les fournisseurs sont soumis au droit fixe, pour la détermination duquel il fait état de certains éléments variables, tels que le nombre des ouvriers et celui des machines; mais *l'importance des marchés de fournitures exécutés par les fabricants n'avait pas pour résultat jusqu'ici de modifier le chiffre de leur patente*. La loi du 1^{er} juillet 1916 vient mettre fin à cette iniquité, et en même temps donner satisfaction aux intérêts du Trésor, en décidant que les fabricants qui vendent à l'Etat seront dorénavant imposés au droit fixe des patentes, soit d'après le tarif afférant à leurs opérations industrielles, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur, à raison de 0 fr. 25 par 100 francs ou fraction de 100 francs du montant annuel de leurs fournitures, suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé.

En réalité, les art. 22 et 23, textes assez obscurs, contiennent trois innovations :

1^o La première consiste en ce que *toute fourniture livrée aux Administrations Publiques*, alors même qu'elle serait intervenue sous la forme d'une vente ordinaire, sans marché écrit ni adjudication, rend celui qui l'a faite passible du droit fixe de la patente spéciale du fournisseur, 0 fr. 25 par 100 francs du montant du prix de la

fourniture faite à l'Administration, patente qui était réservée jusque-là à certains fournisseurs limitativement énumérés dans les tarifs actuellement en vigueur (fournisseurs de fourrages aux troupes, fournisseurs de la paille pour le couchage des troupes, fournisseurs de vivres, de chauffage ou d'éclairage aux troupes de terre ou de mer, fournisseurs d'objets concernant le grand et le petit équipement). Avec la nouvelle disposition de l'art. 22, tout individu qui fait des ventes d'objets ou de marchandises quelconques à l'Etat, est passible du droit de patente établi pour les fournisseurs; et ce droit (0 fr. 25 par 100 francs) est exigible, contrairement à la législation précédente, même s'il n'y a pas eu adjudication, ni marché passé pas écrit. *L'administration des contributions directes ne sera donc plus obligée de recourir à la procédure des arrêtés spéciaux pour soumettre aux droits des fournitures qui ne seraient pas expressément visées par le tarif.*

2° D'après une seconde innovation, tout fabricant qui fait à une Administration Publique une fourniture des objets par lui fabriqués, devient passible de la patente spéciale des fournisseurs (0 fr. 25 par 100 francs du montant du prix de la fourniture), si cette patente spéciale des fournisseurs est plus élevée et par suite plus profitable au Trésor, que la patente propre aux fabricants, et qui était seule exigible dans ce cas avant la loi du 1^{er} juillet 1914.

3° Enfin, troisième innovation, le Trésor aura le droit

de dresser des rôles supplémentaires, jusqu'à la fin de la deuxième année qui suivra celle de la cessation des hostilités, pour ne laisser échapper aucune des fournitures faites aux Administrations Publiques pendant la période comprise entre le début des hostilités et leur fin.

Toutes ces dispositions procèdent de principes complètement différents de celles qui gouvernent l'ensemble de la loi actuelle, et il semble qu'il aurait été plus logique d'en faire l'objet d'une législation distincte.

CONCLUSION

1

Le législateur, en créant une contribution sur les bénéfices de guerre, a fait une œuvre qui mérite d'être approuvée pour deux raisons : il s'agit d'abord d'une taxe très profitable au Trésor ; en outre, elle ne viole pas la Justice, car rien ne semble plus équitable que d'obliger à contribuer plus largement aux dépenses publiques, tous ceux qui doivent un bénéfice exceptionnel ou supplémentaire aux événements tragiques qui, pour la grande masse des citoyens, n'engendrent que misère et ruines. C'est ce qui explique, que le principe d'une taxe sur les bénéfices de guerre ait été accepté, non seulement par les pays belligérants, mais aussi par tous les pays neutres, et que, spécialement en France, l'opinion publique l'ait accueillie avec faveur.

Elle présente d'ailleurs ce grand avantage de frapper sur une source de bénéfices, qui n'est pas due à l'initiative ou au talent personnel, de celui qui en profite et de

corriger ainsi l'injustice du sort, qui élève parfois la fortune de quelques-uns, sur des ruines générales. C'est l'application d'une idée bien ancienne de la théorie que défendait Henry George, reprenant dans son livre *Progrès et Pauvreté*, pour l'appropriier à sa doctrine, la conception autrefois émise par Ricardo, au sujet de la rente foncière. Toutes les fois qu'une rente se manifeste au profit de certaines personnes, toutes les fois qu'elles s'enrichissent pour des causes qui leur sont étrangères et qui proviennent de circonstances sociales, comme l'afflux de la population dans les villes, pour la rente foncière, ou, comme une guerre entre nations, pour les bénéfices réalisés par les fournisseurs de l'Etat, l'intérêt de la nation et le souci de l'équité militent ensemble, pour frapper d'une imposition spéciale cette plus-value qui n'a pas été gagnée, en définitive, par le mérite propre de celui qui en profite ; rien de plus légitime que de l'exproprier d'une partie de ses gains, puisqu'en somme on lui en laisse une fraction correspondante à la rémunération de son propre travail, concession suffisante pour satisfaire la justice.

D'autre part, une taxe sur les bénéfices de guerre est des plus productives, parce qu'elle porte sur une matière dont l'importance s'accroît avec la durée même de la guerre, et, s'il est vrai, d'une manière générale, que, pendant les hostilités, il soit d'une mauvaise politique fiscale de recourir à l'impôt pour procurer des armes au Trésor, parce que l'impôt rentre mal quand tous ceux

qui peuvent le payer, c'est-à-dire ceux qui concourent à la production nationale, sont mobilisés, et hors d'état de supporter une nouvelle charge fiscale, il est au contraire d'une bonne législation financière d'accroître les contributions qui frappent tous les commerces et les industries que la guerre alimente ; la guerre semble ainsi fournir elle-même une partie des ressources indispensables, pour couvrir les dépenses dont elle accable la nation. Aussi s'explique-t-on que, sous réserve de certaines divergences de détail, le législateur ait, dans les divers pays, taxé sans indulgence les bénéfices de guerre. Dans certains pays, l'Angleterre, par exemple, la taxe a été restreinte aux négociants et aux hommes d'affaire. En France l'impôt a été étendu aux patentés et aux intermédiaires, qui ont pris un intérêt quelconque dans les contrats de fournitures de guerre à l'Etat. On peut toutefois regretter, à cet égard, que, à l'imitation de la loi anglaise, le législateur français ait trop restreint le cercle des personnes qu'il assujettissait à l'impôt. Pourquoi, par exemple, en avoir affranchi les agriculteurs (minotiers, viticulteurs, etc.), auxquels les contrats de fournitures passés avec l'Etat permettent de réaliser des bénéfices équivalents à ceux dont profitent les commerçants et les industriels ? On n'aperçoit aucune raison de cet oubli, et, dans un récent article où il critique avec force certaines erreurs financières, M. Fernand Faure observe très justement que les agriculteurs fournisseurs de l'Etat ont été exemptés à tort de l'impôt sur les bénéfices de

guerre, car, dans les circonstances actuelles, ils sont beaucoup plus vendeurs qu'acheteurs, et ils bénéficient, par suite, de la hausse des prix (1). Si un agriculteur s'est enrichi en vendant son blé ou son vin à l'Etat, pourquoi ne lui réclamer aucun impôt spécial, alors qu'on perçoit sur le commerçant ou l'industriel, qui a consenti des fournitures à l'armée, une taxe de moitié ou plus, des bénéfices réalisés par lui dans l'opération?

Sous un autre rapport, la mise en œuvre de l'impôt sur les bénéfices de guerre par le législateur a été critiquée; on lui a reproché d'avoir fait une loi rétroactive atteignant les bénéfices réalisés même avant sa promulgation, et paraissant violer ainsi les droits acquis (Houpin et Maguéro, p. 173). Mais ici nous ne croyons pas, que le reproche adressé au législateur soit fondé. En se plaçant aux deux points de vue, équité et productivité, qui ont suggéré au Gouvernement le projet d'une taxe sur les bénéfices de guerre, on était nécessairement conduit à en étendre l'application dans le passé et à faire remonter son empire aux premiers jours des hostilités. Qu'il s'agisse de remédier à une injustice, ou de puiser des ressources dans un domaine imposable qui s'y prête admirablement, on est fatalement amené aux mêmes conclusions : *réduire le plus possible le nombre des injustices, donner le plus d'extension au champ de la matière assujettie à l'impôt*. Pour ces deux motifs, la mise en vigueur rétroactive de la nouvelle loi fis-

(1) (*Revue politique et parlementaire*, 10 août 1916, p. 166).

cale au 1^{er} août 1914, s'imposait au Gouvernement.

Mais des critiques plus justifiées, ont été formulées quant à la composition des Commissions Administratives et aux formes de procédure suivies devant elles. L'assemblée départementale, qui examine les déclarations et qui prononce la taxation d'office à défaut de déclaration, comprend un Directeur de l'Enregistrement, alors que, dans la composition de la Commission Supérieure, n'entre aucun fonctionnaire de cette administration. Or, les documents qui seront produits, à l'occasion des litiges, devant cette Commission Supérieure, seront la plupart du temps, des bilans de maisons de commerce. A raison de la nature des impôts qu'elle perçoit (impôt du timbre, droit de transmission, impôt sur le revenu), l'Administration de l'Enregistrement se trouvait la mieux qualifiée, étant obligée par profession de compulsier la comptabilité des commerçants, pour asseoir les impôts qu'elle perçoit à l'effet d'être représentée à la Commission Supérieure. Ses avis auraient certainement contribué à éclairer le plus efficacement la Commission. La présence d'un membre de l'Enregistrement au sein de la Commission Supérieure aurait été mieux justifiée, que celle d'un délégué de la Direction Générale des contributions directes ; cette administration devient ainsi juge et partie dans sa propre cause. Ainsi que le fait remarquer M. Maguéro (1), l'Administration des contributions

(1) *(La contribution sur les bénéfices de guerre. Revue politique et parlementaire, 10 sep. 1916, p. 240.*

directes sera en posture d'autant meilleure, au sein de la Commission Supérieure, que les contribuables n'auront pas la possibilité de se défendre, puisqu'ils ignorent les arguments invoqués contre eux.

Mais ce sont là des critiques de détail et l'on ne doit pas s'étonner que l'œuvre du législateur soit imparfaite sur certains points, étant donné qu'il s'agissait d'un impôt nouveau, créé de toutes pièces, sans précédents dans notre histoire (abstraction faite des projets que nous avons signalés, relatifs à la taxation d'un autre ordre de plus-values, les plus-values foncières), et qu'il fallait arriver au plus tôt à en organiser la mise en œuvre, dans l'intérêt supérieur du pays. Ce ne serait d'ailleurs qu'à l'expérience que les imperfections du nouvel instrument fiscal créé par la loi du 1^{er} juillet 1916 pourraient apparaître. Après l'épreuve du temps, le législateur pourrait corriger les défauts de son œuvre, la compléter ou la perfectionner. Mais il ne faut pas oublier qu'il s'agit d'une loi d'une application éphémère, et qui ne survivra pas aux causes qui l'ont suscitée. Créée, pour l'état de guerre, la loi de 1916 cessera d'être en vigueur au moment où les hostilités prendront fin, ou du moins elle n'en dépassera la terminaison que pendant une courte période de temps. Il est à souhaiter que l'heureuse tournure des événements ne laisse pas au législateur le temps d'apercevoir les lacunes de la loi de 1916 et de remettre son œuvre sur le chantier pour la perfectionner.

II

Quand on cherche, à présent, quelle est la physiologie générale de l'impôt sur les bénéfices de guerre, considéré comme institution internationale, on trouve que, dans tous les pays que nous avons étudiés, les principes fondamentaux de cette contribution sont partout les mêmes, sauf en Allemagne, où cet élément de fiscalité de guerre présente, du moins quant à sa cédula applicable aux particuliers, un caractère d'incontestable originalité.

La seule réserve qu'on doit faire, c'est que, dans tel et tel pays, le fisc atteint non seulement les bénéfices exceptionnels et supplémentaires, comme en France, en Angleterre, en Suisse etc..., mais encore l'excédent de revenu, comme en Italie, en Allemagne et en Hollande. Cette réserve faite, on retrouve dans tous ou presque tous les pays des règles communes. Ainsi : pour déterminer la fraction imposable, comparaison des résultats pécuniaires obtenus pendant les exercices de guerre avec ceux d'une période antérieure aux hostilités.

Etablissement d'un minimum forfaitaire de rendement au capital, pour le temps d'avant-guerre, de manière à

ménager les entreprises peu favorisées durant cette période.

Admission, dans une mesure libérale, des amortissements ordinaires et extraordinaires. Stipulations : telle l'exemption d'un minimum de bénéfice supplémentaire, favorables aux petits industriels et commerçants par rapport aux organismes économiques plus puissants ; des avantages spéciaux accordés aux professionnels, par rapport aux intermédiaires ou sous-traitants, commerçants occasionnels qui ont voulu tirer de la guerre une source de fortune.

Enfin, caractère rétroactif de la taxation, qui remonte jusqu'au commencement de la guerre. Un an, deux ans et plus après le début des hostilités, la collectivité a réclamé sa part des profits inespérés réalisés par une minorité privilégiée.¹

La même similitude ne se rencontre point en matière de tarifs ; ceux-ci, relativement bas en Suisse et en Hollande, sont, par contre, très élevés en France et en Grande-Bretagne ; proportionnels dans certains pays, ils ont le caractère progressif dans les autres. Mais aussi les besoins du Trésor ne sont pas partout les mêmes, non plus que les sacrifices demandés aux contribuables par d'autres moyens fiscaux : relèvement du taux des impôts anciens, ou création de taxes.

D'après M. Dewavrin, le rendement de l'impôt sur les bénéfices de guerre dans les divers pays belligérants serait d'environ 20 milliards de francs pour les trois

premières années de guerre, soit une proportion de 5 0/0 par rapport à un total de dépenses de guerre d'au moins 400 milliards (1).

En ce qui concerne la *France*, le rapport général, fait au nom de la Commission des Finances du Sénat, le 23 déc. 1916, par M. le Sénateur Aimond, estimait que, pour la fin de l'année 1916, la taxe exceptionnelle de guerre devait procurer au Trésor, d'après les évaluations fournies par l'Administration, un supplément de ressources de 25 millions(2). Toutefois, les recouvrements effectués au 31 mai 1917 paraissaient quelque peu inférieurs aux évaluations optimistes du début, et l'Administration elle-même a constaté que la rentrée de l'impôt ne s'opérait qu'avec lenteur. Pour la première année d'application de la loi de 1916, 219 millions de rôles avaient été mis en recouvrement; sur cette somme 40 millions de rôles avaient été perçus le 1^{er} juin 1917 (dont 16 millions pour le seul mois de mai). Ces résultats indiquent que le total des recettes effectuées au bout de 11 mois d'application de la loi ne représente que le 5^e des rôles émis(3).

Cependant l'Administration compte que le produit de la contribution sur les bénéfices extraordinaires de guerre, pour l'exercice 1918, atteindra 500 millions de francs. (Rapport fait au nom de la Commission des Finances chargée d'examiner le projet de loi, adopté par

(1) (Dewevrin, *L'impôt sur les bénéfices de guerre*, *Journal des Economistes*, n° du 15 avril 1917, p. 125).

(2) (*J. O. Doc. Parl.*, Sénat, Annexe n° 470, p. 30 et s.).

(3) (*Revue des services financiers*, juin 1917, p. 208).

la Chambre, relatif aux contributions directes et aux taxes assimilées de l'exercice 1918, par M. Milliès-Lacroix Sénateur, *J. O.*, 28 sept. 1917, Sénat, *Doc. Parl.* Annexe n° 306, p. 523).

En Angleterre, le rendement de l'impôt sur les bénéfices de guerre s'est élevé à plus de 41 millions 100 mille livres sterling (un milliard 27 millions de francs) pour le premier trimestre (1^{er} avril au 30 juin) de l'exercice 1917-1918, marquant ainsi une augmentation de 34 millions 900 mille livres sterling (871 millions 700 mille francs) sur la période correspondante de l'exercice 1916-1917 (1). D'après les évaluations de M. Bonar Law, l'impôt, dont le taux a été porté, en 1917, à 80 0/0, doit rapporter 200 millions de livres sterling pour l'année 1917-1918 (2). L'impôt des bénéfices de guerre paraît être, avec l'impôt sur le revenu, le soutien principal du Trésor anglais pendant la guerre.

III

A première vue, l'impôt sur les bénéfices de guerre apparaît comme susceptible d'une productivité réelle, moindre sans doute en France qu'en Angleterre, mais encore importante. Le rendement de cette taxe a été en-

(1) Jèze, *Revue de science et de législation financière*, n° 3 de 1917, p. 358 : « Les finances de guerre de l'Angleterre »).

(2) Williams, « Les finances de la Grande-Bretagne pendant la guerre » *Journal des Economistes*, 15 juillet 1917, p. 25).

core accru, par la rétroactivité assignée dans les différents pays aux lois qui ont établi le nouvel impôt ; toutefois nous avons vu qu'en France les recouvrements n'atteignent qu'un chiffre minime, par rapport à l'ensemble des ressources nécessaires à la conduite de la guerre. (Le Gouvernement prévoit 500 millions pour l'exercice 1917-1918 ; or, les dépenses mensuelles de guerre dépassent trois milliards.)

Seulement il est permis de se demander si en présence de la taxe nouvelle qui est venue les atteindre, et leur enlever une part grandissante du bénéfice escompté par eux, les assujettis ne parviendront pas à éluder la contribution qui leur est réclamée, en augmentant leurs prix dans une proportion correspondante à la taxe nouvelle ou à la majoration de cette taxe. S'il en était ainsi, et que les fabricants, les commerçants ou les industriels, avec qui l'Etat a traité, tiennent compte de la taxe dans les marchés de gré à gré ou dans les adjudications conclues avec le Gouvernement, il serait évident que la contribution des bénéfices de guerre ne serait qu'un *trompe-l'œil*, l'Etat restituant d'une main, sous forme de prix d'achat, ce qu'il reçoit de l'autre. Autrement dit, la perception de l'impôt se ramènerait en réalité à l'encaissement d'une recette d'ordre, et l'incidence de la taxe, loin de porter sur ceux qui devraient être frappés, retomberait en dernière analyse sur le consommateur, c'est-à-dire sur l'Etat lui-même. Aussi a-t-on pu dire que, « quant à ses effets budgétaires, l'impôt sur les

bénéfices de guerre n'est qu'un médiocre pourvoyeur du Trésor (1) ».

M. Truchy et la plupart des Economistes sont d'avis qu'il est assez difficile de se prononcer d'une manière définitive sur cette question, mais tout porte à croire que les industriels se déroberont le plus possible à l'impôt et s'ingénieront par tous les moyens à en faire retomber le poids sur l'Etat qui voulait les frapper. Quel sera alors le mérite qui restera au nouvel impôt ? Celui d'avoir donné satisfaction à l'opinion publique, qui ne pouvait supporter sans s'émouvoir le spectacle de fortunes nouvelles facilement amassées, alors que tant d'autres citoyens sont frappés dans leurs affections ou dans leur patrimoine. Les Gouvernements devaient tenir compte de cet élément du problème et peut-être ont-ils préféré calmer l'opinion, tout en s'exposant à des déceptions budgétaires. On a objecté, sans doute, que l'Etat qui avait passé des contrats avec les industriels n'avait pas le droit de les modifier de sa propre autorité, et de reprendre par sa volonté unilatérale une partie des avantages qu'il avait consentis à l'autre contractant ; mais on peut répondre que les commerçants et les industriels eux-mêmes ne pouvaient pas s'attendre aux gains qu'ils ont réalisés. Nul ne pouvait, en 1914, prévoir que la guerre atteindrait une telle durée ; les fournisseurs de l'Etat ne se doutaient point des bénéfices considérables

(1) (En France tout au moins. — Voir Dewavrin, art. cité, *Journal des Economistes*, p. 126).

que le fait de la guerre allait leur rapporter ; il n'y a donc rien d'illégitime à ce que l'Etat réclame un impôt spécial à ceux à qui il a fourni le moyen d'acquérir la fortune. Il serait désirable, toutefois, que le principe de la taxation ne soit pas exagéré, car le jour où elle absorberait la totalité de la plus-value procurée aux fournisseurs, ceux-ci se décourageraient et renonceraient à une entreprise dénuée d'avantages pécuniaires suffisants.

Vu le président,

F. LARNAUDE

Vu pour le doyen,

H. TRUCHY.

Vu et permis d'imprimer,

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris.

H. POINCARÉ.

TEXTE OFFICIEL

N. B. — *Les numéros de paragraphes qui marquent les subdivisions des articles de la loi et des décrets reproduits ci-dessous ne figurent pas dans les textes publiés au Journal officiel ; nous les avons ajoutés pour la commodité des références.*

Loi du 1^{er} juillet 1916

CONCERNANT : 1^o L'ÉTABLISSEMENT D'UNE CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE SUR LES BÉNÉFICES EXCEPTIONNELS OU SUPPLÉMENTAIRES RÉALISÉS PENDANT LA GUERRE ; 2^o CERTAINES MESURES FISCALES RELATIVES A LA LÉGISLATION DES PATENTES.

(*J. off.*, 2 juillet 1916.)

TITRE PREMIER

CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE SUR LES BÉNÉFICES EXCEPTIONNELS
OU SUPPLÉMENTAIRES RÉALISÉS PENDANT LA GUERRE

ARTICLE PREMIER. — § 1. Il est institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires provenant des opérations ci-après définies, réalisés de-

puis le 1^{er} août 1914 jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités :

§ 2. Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants, pour des fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique, et par toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet ;

§ 3. Par les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une administration publique ;

§ 4. Par les sociétés et les personnes passibles de la contribution des patentes dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal ;

§ 5. Par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810.

ART. 2. — § 1. La contribution extraordinaire est établie en prenant pour base l'excédent du bénéfice net respectivement obtenu pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et pendant chacune des années suivantes sur le bénéfice normal constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

§ 2. Si la période pendant laquelle ont été réalisées, antérieurement au 1^{er} août 1914, les opérations du contribuable visées à l'article 1^{er} ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période.

§ 3. Le bénéfice normal ne peut en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5.000 francs, ni à 60/0 des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines.

§ 4. Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises.

§ 5. En ce qui concerne la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, la comparaison avec le bénéfice normal annuel est faite après avoir majoré celui-ci de cinq douzièmes.

§ 6. Pour la comparaison du bénéfice réalisé au cours de la dernière période d'imposition avec le bénéfice normal, celui-ci sera, s'il y a lieu, majoré ou diminué d'un nombre de douzièmes égal à la différence entre le nombre de mois compris dans ladite période et un exercice annuel.

ART. 3. — § 1. Le produit net, en période de guerre, est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment en déduisant, s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel.

§ 2. Sont, en outre, déduites du bénéfice supplémentaire établi comme il est dit ci-dessus, pour obtenir le bénéfice imposable, sous réserve de la révision prévue au troisième paragraphe de l'article 15 :

1° Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre ;

2° Les sommes correspondant à l'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistrées et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

§ 3. Aucune déduction ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise.

ART. 4. — § 1. Tout contribuable désigné au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article 1^{er} produira, dans les deux mois qui suivront le soixantième jour après la promulgation de la loi, la déclaration du bénéfice exceptionnel par lui réalisé, pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, comme fournisseur ou intermédiaire, sous déduction de 5.000 francs, en indiquant à quel titre il a réalisé ce bénéfice.

§ 2. La même déclaration sera faite, pour les années suivantes, dans les trois mois qui suivront le 31 décembre de chaque année.

ART. 5. — § 1. Tout patenté ou tout exploitant de mines, visé au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, astreint à la contribution instituée par la présente loi, produira, pour les périodes indiquées et dans les délais prévus à l'article précédent, une déclaration comportant, pour chacune de ses exploitations :

1° Le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition ;

2° Le montant du bénéfice normal ;

3° L'excédent constituant le bénéfice supplémentaire ;

4° Les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels, en vertu du premier paragraphe de l'article 3.

§ 2. S'il ne veut ou ne peut fournir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice normal, il évaluera celui-ci à une somme égale à trente fois le principal de la patente, sans que cette somme puisse être inférieure ni à 5.000 francs, ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés dans les entreprises.

§ 3. Le contribuable indiquera, en outre, s'il y a lieu, dans sa déclaration, les sommes à déduire du bénéfice supplémentaire :

1° Pour les pertes d'exploitation visées au quatrième paragraphe de l'article 2 ;

2° Pour les déductions autorisées par les paragraphes 2 et suivants de l'article 3.

§ 4. Lorsque le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition n'excédera pas le montant du bénéfice normal, le contribuable aura la faculté de faire une déclaration simplement négative.

ART. 6. — § 1. Les délais impartis pour les déclarations prévues à l'article 5 pourront être prolongés, par décision du directeur général des contributions directes, sur la demande du contribuable dont le bilan annuel est habituellement établi sur une période de douze mois ne coïncidant pas avec l'année normale.

§ 2. Dans le cas visé au paragraphe précédent, comme pour la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, le bénéfice supplémentaire sera calculé à l'aide des deux bilans intéressant l'exercice imposable, en prenant dans chacun de ces bilans le nombre de mois compris dans l'exercice d'imposition.

§ 3. En dehors des cas visés ci-dessus, un décret fixera les conditions dans lesquelles les délais supplémentaires seront accordés aux contribuables, mobilisés ou non, qui se trouveraient empêchés de souscrire leur déclaration dans les délais et conditions indiqués aux articles 4 et 5.

§ 4. Les déclarations sont rédigées sur ou d'après des formules déposées dans les mairies, dûment certifiées par les déclarants et adressées au directeur des contributions directes du département où se trouve située la commune du principal établissement ou du siège social des personnes ou des sociétés intéressées. Elles peuvent être produites par mandataire. Il en est délivré récépissé.

ART. 7. — § 1. Les déclarations sont soumises à l'examen d'une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant :

Le trésorier-payeur général ;

Le directeur des contributions directes et du cadastre ;

Le directeur des contributions indirectes ;

Le directeur de l'enregistrement, des domaines et du timbre.

§ 2. Dans le ressort de chaque direction des douanes, le directeur ou un agent supérieur par lui délégué fait également partie de la commission.

§ 3. Celle-ci est présidée par le chef de service le plus ancien en grade.

§ 4. Un agent des contributions directes désigné par le directeur remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

§ 5. Plusieurs commissions peuvent, s'il est nécessaire, être constituées dans un même département, en vertu d'un arrêté du ministre des Finances, qui fixe le siège et la circonscrip-

tion de chacune d'elles. Dans ce cas, les chefs de service ci-dessus visés désignent respectivement un agent supérieur de leur administration pour faire partie de la commission ou des commissions où ils ne siègent pas personnellement et chaque commission est présidée par le fonctionnaire le plus élevé ou le plus ancien en grade.

§ 6. La commission règle elle-même les jours et heures de ses séances ; elle est convoquée par son président.

§ 7. Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

§ 8. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions.

ART. 8. — § 1. La commission examine les déclarations ; elle peut entendre les intéressés et se faire communiquer par eux, ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes, tous documents nécessaires pour établir les bases d'imposition.

§ 2. Elle peut faire procéder, par l'un ou l'autre des services financiers, à des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

§ 3. Si la commission n'accepte pas la déclaration, le contribuable est invité, par lettre recommandée indiquant les points contestés, à se faire entendre dans le délai d'un mois.

§ 4. Le contribuable peut faire parvenir à la commission, dans le délai ci-dessus, par lettre recommandée, son acceptation ou ses observations.

§ 5. Ces formalités remplies, la commission fixe les bases de la contribution. L'intéressé peut, dans le délai d'un mois à partir du jour où il a reçu notification de la décision motivée de la commission, avertir l'administration qu'il maintient sa

déclar. tion ; le litige est alors porté devant la Commission supérieure.

ART. 9. — § 1. Le contribuable qui n'aura pas produit sa déclaration dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la présente loi sera, après mise en demeure suivie d'un nouveau délai d'un mois, imposé par voie (1) de taxation d'office.

§ 2. Le contribuable pourra répondre à la mise en demeure, dans le délai ci-dessus, par la déclaration négative prévue à l'article 5, s'il ne se croit pas imposable.

§ 3. La taxation sera établie par la commission :

§ 4. Pour les contribuables non patentés, à l'aide des éléments recueillis par les services publics et notamment par l'examen des marchés ;

§ 5. Pour les assujettis à la redevance des mines, par la comparaison du produit net, servant de base à la redevance proportionnelle et correspondant à chacune des périodes d'imposition à laquelle s'applique la contribution, avec la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs du 1^{er} août 1914 ;

§ 6. Pour les sociétés soumises à la publication de leurs bilans, par la comparaison des bilans des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 avec celui de l'exercice imposable.

§ 7. Pour les patentés et les sociétés non soumises à la publication de leurs bilans, d'après les éléments dont dispose la commission.

§ 8. Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

(1) Le *Journal officiel* porte « par voie de taxation d'office ».

§ 9. En aucun cas, le bénéfice normal ne peut être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs, ni à trente fois le principal de la patente, ni à 6 0/0 du capital engagé.

ART. 10. — § 1. La taxation établie sera notifiée au contribuable par l'administration des contributions directes par lettre recommandée. La notification devra faire connaître à l'intéressé pour chacune de ses exploitations les chiffres arrêtés en ce qui concerne :

1° Le bénéfice fixé pour la période à laquelle se rapporte l'imposition ;

2° La déduction opérée à titre de bénéfice normal ;

3° L'excédent constituant la base de la taxation.

§ 2. Le contribuable taxé d'office ne peut contester la taxation devant la commission d'appel, dans le délai imparti par l'article 8, qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de ses bénéfices, exceptionnels ou supplémentaires,

§ 3. Pour les entreprises visées au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, le bénéfice imposable est établi d'après le produit net servant de base à la redevance proportionnelle.

ART. 11. — § 1. Dans le délai d'un mois à partir du jour où elles ont reçu notification des décisions de la commission du premier degré, les personnes ou sociétés intéressées peuvent faire appel de ces décisions.

§ 2. Dans le même délai, le directeur des contributions directes peut faire appel de toute décision de la commission qu'il juge contraire aux droits du Trésor.

§ 3. Ces appels sont portés devant une Commission supérieure, siégeant au ministère des Finances et comprenant :

Un président de section du Conseil d'Etat, désigné par le

ministre de la Justice et remplissant les fonctions de président de la commission ;

Deux conseillers d'Etat en service ordinaire, également désignés par le ministre de la Justice ;

Deux conseillers maîtres à la Cour des comptes désignés par le ministre des Finances ;

Deux inspecteurs des finances, désignés par le ministre des Finances ;

Le directeur général des contributions directes et un administrateur des contributions directes désignés par le ministre des Finances ;

Six membres désignés par la réunion des présidents des chambres de commerce ou, à défaut, par le ministre du Commerce et de l'Industrie.

§ 4. Des auditeurs au Conseil d'Etat désignés par le ministre de la Justice et des auditeurs à la Cour des comptes désignés par le ministre des Finances peuvent être adjoints à la commission en qualité de rapporteurs.

§ 5. Les fonctions de secrétaire seront remplies par un ou plusieurs employés supérieurs de la direction générale des contributions directes désignés par le ministre des Finances.

§ 6. La Commission supérieure peut se diviser en deux sections dont chacune comprendra, en outre du président de section du Conseil d'Etat, un conseiller d'Etat, un conseiller maître à la Cour des comptes, un inspecteur des finances. L'un des deux fonctionnaires des contributions directes désignés par le ministre des Finances, trois des membres désignés par la réunion des chambres de commerce ou, à défaut, par le ministre du Commerce et de l'Industrie.

§ 7. La Commission supérieure statue sur mémoires ; ses décisions, qui doivent être motivées, sont rendues définitive-

ment et en dernier ressort ; elles ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat.

§ 8. Un décret déterminera les conditions du fonctionnement de la commission et l'organisation des sections ci-dessus prévues.

ART. 12. — L'impôt est calculé :

Pour les bénéfices exceptionnels réalisés par les personnes désignées au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article 1^{er}, en leur appliquant le taux de 50 0/0.

Pour les bénéfices supplémentaires des sociétés et des personnes passibles de la contribution des patentes ou de la redevance des mines, visées au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, en appliquant le taux de 50 0/0 à la portion du bénéfice excédant 5.000 francs.

ART. 13. — § 1. Lorsque la déclaration du contribuable sera reconnue insuffisante, la contribution correspondant à la fraction du bénéfice supplémentaire non déclarée sera majorée de moitié, si toutefois cette fraction est supérieure à 10 0/0 du bénéfice total. Dans ce cas, la charge de la preuve, devant la commission instituée par l'article 11, incombe à l'administration.

§ 2. Toutefois, la pénalité prévue au paragraphe précédent ne sera pas applicable lorsque l'erreur aura été commise de bonne foi.

ART. 14. — Les droits afférents au bénéfice imposable seront majorés de 10 0/0 à l'égard de tout contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans les délais prévus à l'article 4.

ART. 15. — § 1. Toute omission relevée par l'administration des contributions directes pourra être réparée jusqu'à ex-

piration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités.

§ 2. La commission instituée par l'article 7 de la présente loi fixera les bases de l'imposition supplémentaire, suivant la procédure indiquée à l'article 8 et sous réserve du droit d'appel prévu au même article.

§ 3. Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition.

§ 4. Par contre, lorsque, sur réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition, lesdites sommes seront reconnues insuffisantes par la commission, la différence sera imputable au dernier exercice imposable.

ART. 16. — § 1. Les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes.

§ 2. Le paiement des cotisations est exigible par quart, de deux mois en deux mois, à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, et de trois mois en trois mois pour les autres exercices.

§ 3. Toutefois, pour toutes les sociétés ou les personnes patentées ou passibles de la redevance des mines visées aux §§ 4 et 5 de l'article 1^{er}, les deux derniers quarts de la contribution afférente à chaque exercice d'imposition ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est insti-

tuée. Dans ces six mois, en cas de déficit, par rapport au bénéfice normal, révélé par un des bilans de la période de guerre, le contribuable aura droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. La détaxe sera calculée en appliquant au montant de ce déficit la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.

§ 4. Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse avoir lieu (1) à répétition au bénéfice du contribuable.

ART. 17. — § 1. Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de la loi du 24 avril 1810, qui justifieront avoir employé, avant le 1^{er} avril 1916, en améliorations ou extensions de leur entreprise une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires taxés par la présente loi, pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en trois annuités, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles.

§ 2. Des autorisations seront accordées, après examen des justifications visées au paragraphe précédent, par la commission instituée par l'article 7 et sauf recours devant la Commission supérieure dans les conditions prévues à l'article 11.

§ 3. Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités

(1) Le *Journal officiel* porte bien « puisse avoir lieu », au lieu de « puisse y avoir lieu ».

sera considérée comme une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible.

§ 4. Nonobstant les autorisations accordées, le solde des impôts restant dû sera immédiatement exigible en cas de dissolution de la société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de l'entreprise.

ART. 18. — § 1. Tous avis et communications échangés entre les agents de l'administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre doivent être transmis sous enveloppe fermée.

§ 2. Les franchises postales et les taux spéciaux d'affranchissements reconnus nécessaires seront fixés comme en matière d'impôt général sur le revenu.

§ 3. Est tenue au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt.

ART. 19. — Les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits des rôles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre, suivant les dispositions législatives ou réglementaires applicables aux contributions directes, qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

ART. 20. — Tout contribuable qui, en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire en totalité ou en partie à l'établissement de la taxe, aura, par l'emploi de l'une de ces manœuvres, dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices, sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux

ans et d'une amende de cinq cents francs à dix mille francs (500 à 10.000) ou de l'une de ces deux peines seulement.

§ 2. L'article 463 du Code pénal sera applicable aux infractions prévues par la présente loi.

ART. 21. — Les dispositions de l'article 1167 du Code civil sont applicables aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'Etat depuis le 13 janvier 1916.

TITRE II

MESURES FISCALES RELATIVES A LA LÉGISLATION DES PATENTES

ART. 22. — § 1. Pour l'application des droits de patente, auxquels est soumise la profession de fournisseur, il est fait état de toutes ventes d'objets ou de marchandises quelconques, consenties aux administrations publiques ou aux établissements publics, même si ces ventes sont effectuées sans adjudication ni marché préalable.

§ 2. Les fabricants qui fournissent aux administrations publiques ou aux établissements publics dans les conditions ci-dessus indiquées des objets ou marchandises provenant de leur fabrication sont imposables au droit fixe de patente, soit d'après le tarif afférent à leurs opérations industrielles, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur, à raison de 25 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs du montant annuel de leurs fournitures, suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé. La taxe calculée d'après le montant des fourniturees peut être valablement établie par voie d'imposition supplémentaire, sous déduction du droit fixe antérieurement imposé.

ART. 23. — § 1. Les droits de patente applicables à raison des fournitures faites aux administrations publiques ou aux

établissements publics pendant la période comprise entre le 1^{er} août 1914 et le jour de la cessation des hostilités pourront être valablement imposés jusque dans la deuxième année qui suivra celle de cette cessation. Ces droits seront réglés conformément à la législation existante, telle qu'elle est complétée et modifiée par l'article précédent.

§ 2. Les droits de patente prévus pour la profession de fournisseur seront, dans les mêmes conditions, appliqués aux maîtres-ouvriers des corps de troupe à raison des fournitures faites par eux à l'administration militaire pendant la période susvisée.

La présente loi, délibérée et adoptée par le Sénat et par la Chambre des députés, sera exécutée comme loi de l'Etat.

BIBLIOGRAPHIE

- Combat. — *L'impôt sur les bénéfices de guerre*. Paris, 1916.
- Copper Royer. — *Commentaire de la loi du 1^{er} juillet 1916, sur les bénéfices de guerre*. Paris, 1916 et 1917, 3^e édition.
- Hupin et Maguero. — *La contribution sur les bénéfices de guerre*. Paris, 1916 et 1917, 4^e édition.
- Maguero. — La contribution sur les bénéfices de guerre, *Revue politique et parlementaire*, 18 septembre 1916, pages 327 et suivantes.
- Izouard. — *Quelques précisions relatives à l'impôt sur les bénéfices de guerre*.
- Raphaël-Georges Levy. — L'impôt sur les bénéfices de guerre. *Revue des Deux-Mondes*, octobre 1916.
- Gaston Jèze. — L'impôt sur les bénéfices de guerre, p. 475 et suivantes. *Revue de Science et de Législation financières*, tome XIV, n^o 4.
- Pierson et Dewavrin. — L'impôt sur les bénéfices de guerre aux Pays-Bas. *Revue politique et parlementaire*, 10 juin 1917.
- Rapport de M. Raoul Peret à la Chambre. *J. O., Doc. Parl.* Séance du 28 janvier 1916. Annexé n^o 1724, p. 101 et suiv.

- 2^e Rapport de M. Raoul Peret à la Chambre. Séance du 22 juin 1916. Annexe 2228.
- Rapport de M. Aimond au Sénat. *J. O.* Séance ordinaire, 1916. Annexe n° 133, p. 209 et suivantes.
- L'Œuvre* du 12 octobre 1916.
- Stourin. — *Systèmes généraux d'impôts*, 6^e édition.
- Le Temps* du 9 juin 1916.
- Bulletin de statistique du ministère des Finances*, mai 1916, page 654 et suivantes.
- Times* du 4 juillet 1917 (*Les bénéfices de guerre en Angleterre*).
- Léon Parisot. — *Manuel pratique sur les bénéfices de guerre*, 1917.
- Lagaillarde. — *L'Impôt sur les bénéfices de guerre*, 1916.
- L'Economiste Français*, n^{os} 23 et 42 du 1916 et 17 du 1917.
-

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
CHAPITRE I. — L'impôt sur les bénéfices de guerre à l'étranger	9
<i>Section</i> I. — En Italie	10
<i>Section</i> II. — En Allemagne.	24
<i>Section</i> III. — En Angleterre	33
<i>Section</i> IV. — En Hollande	44
<i>Section</i> V. — En Danemark	52
CHAPITRE II. — L'impôt sur les bénéfices de guerre en France, les personnes assujetties à l'impôt	61
CHAPITRE III. — L'assiette de l'impôt et sa quotité	71
CHAPITRE IV. — Le mode de taxation de l'impôt (Déclaration ou taxation d'office)	112
CHAPITRE V. — Les recours devant la Commission supérieure	144
CHAPITRE VI. — Le recouvrement de la taxe et les pénalités	155

Section I. — Le recouvrement de la taxe . . .	155
Section II. — Sanctions et pénalités	170
CHAPITRE VII. — Règles spéciales portant modification à la législation des patentes	184
CONCLUSION. — I, II et III parties	191
Le texte officiel de la loi du 12 juillet 1916 . . .	205
BIBLIOGRAPHIE	221

